UNIVERSITÉ D'AIX-MARSEILLE
FACULTÉ DE DROIT D'AIX

# DE LA PRESCRIPTION

## EN MATIÈRE D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

PAR

M. Alban FABRE
*Receveur des Domaines*

MARSEILLE
IMPRIMERIE MARSEILLAISE
Rue Sainte, 39
1906

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549809_0011

# DE LA PRESCRIPTION

## EN MATIÈRE D'ENREGISTREMENT

UNIVERSITÉ D'AIX-MARSEILLE
FACULTÉ DE DROIT D'AIX

# DE LA PRESCRIPTION

## EN MATIÈRE D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

PAR

M. Alban FABRE
*Receveur des Domaines*

MARSEILLE
IMPRIMERIE MARSEILLAISE
Rue Sainte, 39

1906

## COMMISSION

*Président :* M. JOURDAN, professeur ;

*Suffragants* { M. LACOSTE, professeur ;
M. CÉZAR-BRU, professeur.

A MA FAMILLE

---

A MON PRÉSIDENT DE THÈSE :

MONSIEUR LE PROFESSEUR JOURDAN

## UNIVERSITÉ D'AIX-MARSEILLE. — FACULTÉ DE DROIT D'AIX

### PERSONNEL

MM. Bry, doyen, professeur de Droit romain.

Jourdan, professeur de Droit civil.

Bouvier-Bangillon, professeur de Droit commercial.

Lacoste, professeur de Droit civil.

Vermond, professeur de Droit romain.

Moreau, professeur de Droit administratif.

Audinet, professeur de Droit international public.

Cézar-Bru, professeur de Droit civil.

Babled, professeur d'Économie politique.

Bonnecarrère, professeur de Droit criminel.

Huyelin, professeur de Droit romain à la Faculté de Droit de Lyon, chargé du cours d'Histoire du Droit public.

Caillemer, agrégé, chargé du cours d'Histoire du Droit français.

Delpech, agrégé, chargé du cours de Droit constitutionnel.

Schatz, agrégé, chargé des cours d'Économie politique et d'Histoire des Doctrines économiques (doctorat).

Morin, chargé du cours de Procédure civile.

Jougla, secrétaire.

---

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

# INDEX BIBLIOGRAPHIQUE


AUBRY et RAU. — *Droit civil.*
BAUDRY-LACANTINERIE. — *Droit civil.*
CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — *Traité des Droits d'Enregistrement.*
COULOMBEIX Albéric. — *De la prescription biennale au profit des contribuables.* — Thèse, 1899.
DALLOZ. — *Jurisprudence générale.*
DEMANTE Gabriel. — *Principes de l'Enregistrement.*
*Dictionnaire des Droits d'Enregistrement* par les Rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement.*
GARNIER. — *Répertoire général de l'Enregistrement.*
*Instructions générales et Circulaires de l'Administration de l'Enregistrement.*
*Journal de l'Enregistrement.*
*Journal Officiel.* — Documents parlementaires.
MAGUÉRO. — *Traité alphabétique* et *Supplément.*
MERLIN. — *Répertoire de jurisprudence.*
*Moniteur universel.*
NAQUET. — *Traité des Droits d'Enregistrement.*
*Revue de l'Enregistrement.*
*Revue générale pratique.*
SIREY. — *Recueil des Lois et Arrêts.*
SIX Noël. — *Des Prescriptions en matière d'enregistrement.* — Thèse, 1902.
TROPLONG. — *De la Prescription.*
WAHL Albert. — *Traité de Droit fiscal.*
ZACHARIÆ. — *Droit civil.*


## ABRÉVIATIONS

*D.* — Recueil de Dalloz.
*I. G.* — Instructions générales.
*J. E.* — Journal de l'Enregistrement.
*R. E.* — Revue de l'Enregistrement.
*S.* — Recueil de Sirey.

# INTRODUCTION

Les créances, comme les individus, naissent, vivent et meurent. Et s'il est intéressant de les étudier, à leur origine et pendant le cours de leur existence juridique, il n'est pas moins digne d'intérêt d'examiner comment, parvenues au terme de leur course, ces créances s'éteignent dans les mains de leur titulaire.

Parmi les causes susceptibles d'opérer l'extinction des droits et des actions, figure la prescription libératoire, moyen énergique et décisif mis à la disposition du débiteur par la loi elle-même.

Le domaine de la prescription libératoire est immense; il ne connaît pas d'autres limites que celles du droit lui-même. C'est une partie de ce vaste domaine que nous allons essayer d'explorer, dans les pages qui vont suivre.

Comment les taxes d'enregistrement s'éteignent-elles par la prescription ? Tel est le problème que cette étude s'est proposé de résoudre. Il ne sera donc question, ici, que des impôts dont le recouvrement est confié à l'Administration de l'enregistrement, et dont l'étude forme ce que l'on désigne aujourd'hui sous l'expression générique de *droit fiscal*.

L'application des lois d'impôt, et, en particulier, des lois d'enregistrement, fait naître, entre le Trésor et les redevables, des créances, auxquelles correspondent, naturellement, des actions destinées à en garantir le paiement. Dans les rapports journaliers qui existent entre la Régie de l'enregistrement et les contribuables, ces deux parties en cause peuvent se trouver créancières l'une de l'autre. La créance du Trésor est garantie par l'action en paiement de la Régie ; la créance du contribuable, indûment ou trop taxé, est garantie par l'action en restitution. Ces deux catégories d'actions sont prescriptibles : c'est cette prescriptibilité dont nous entreprenons l'étude.

Examiner, dans un travail qui s'est efforcé d'être synthétique, les principales règles qui gouvernent la prescription des actions, tant du Trésor que du contribuable, en matière de droit fiscal ; faciliter l'interprétation des textes législatifs par l'exposé, à la fois succinct et complet, des controverses doctrinales les plus remarquables, qui se sont fait jour dans cette importante question de la prescription ; indiquer le sens dans lequel les Tribunaux et la Cour de Cassation ont tranché les difficultés les plus saillantes qui se sont posées devant eux ; caractériser la jurisprudence actuelle, si elle est nettement fixée ; dans le cas contraire, indiquer la voie dans laquelle elle paraît s'engager ; jeter un coup d'œil rétrospectif sur la marche graduelle suivie par l'interprétation jurisprudentielle, en signalant les principales étapes que certaines

questions ont parcourues avant de recevoir une solution stable et définitive ; tel est le but que nous nous sommes proposé en écrivant cette thèse.

Les lois qui régissent la prescription des droits d'enregistrement sont nombreuses et variées. Les unes remontent à une époque déjà lointaine ; d'autres viennent à peine de voir le jour. Elles se présentent au commentateur pêle-mêle, sans lien apparent, et semblent former un assemblage hétérogène. Malgré ces lacunes et ces inconvénients, n'est-il pas possible de ramener à un certain nombre de règles fixes, de formules définies, cet ensemble désordonné de textes, aussi divers par leur origine que par leurs conditions d'application ? Il nous a paru opportun de nous poser cette question et de chercher à y répondre. Nous avons essayé de découvrir, dans la variété et la multiplicité des textes, l'idée-mère qui a pu les inspirer, le lien commun susceptible de les rattacher. Et, après avoir découvert ou cru découvrir ces principes directeurs et ce lien commun, nous nous sommes fait un devoir impérieux de réunir, sous une rubrique unique, par une sorte de généralisation synthétique, toutes les lois qui nous ont paru issues de la même pensée, procéder du même esprit, tendre au même but.

En étudiant certains points, particulièrement délicats et controversés, nous avons jugé nécessaire de faire parfois un historique détaillé de la question, en y joignant le tableau complet de ses vicissitudes

Peut-être, avons-nous, dans le cours de ce travail, attribué une place en apparence trop considérable à la critique de la jurisprudence, ainsi qu'à l'exposé développé des circonstances de fait dans lesquelles sont intervenues certaines décisions judiciaires. Mais, qu'on veuille bien le remarquer, nous ne nous sommes livrés à ces développements que pour introduire un peu de clarté dans quelques matières particulièrement obscures et discutées, qui, par leur subtile complexité, ne pouvaient se résumer aisément en une formule simple et succincte. La méthode de la condensation et de la synthèse ne peut être appliquée avec succès à ces problèmes, qui, pour se comprendre, demandent à être soumis à une analyse approfondie et détaillée. Sinon, c'est l'obscurité et le doute qui restent dans l'esprit. D'ailleurs, il faut reconnaître qu'en matière fiscale, et surtout sur le terrain mouvant et accidenté des droits d'enregistrement, où se soulèvent sans cesse d'innombrables questions de fait, l'étude des doctrines et de la jurisprudence passées sert, plus que toute autre chose, à faciliter la connaissance du présent et la prévision de l'avenir.

Si l'on trouve trop large la place que nous avons attribuée à l'examen de la jurisprudence de la Cour suprême, il nous suffira de répondre, pour nous disculper, que les décisions de ce haut Tribunal, toutes empreintes d'un remarquable caractère de compétence interprétative, joint à la plus stricte impartialité, servent souvent de guide et de critérium aux agents de l'Administration, dans la tâche complexe et délicate de

la perception de l'impôt. Ce n'est donc pas faire œuvre vaine que de rapporter, avec quelques détails, les arrêts émanés de cette Cour.

Dans la manière dont nous avons classé, en un certain nombre de familles, les diverses prescriptions des droits d'enregistrement, on trouvera peut-être que nous avons eu tort de nous séparer catégoriquement du classement traditionnel des prescriptions par les divers délais qu'elles comportent, méthode qui a été consacrée par l'adoption de la presque unanimité des auteurs. Il semble qu'il y ait quelque témérité, de notre part, à nous écarter d'une voie que des maîtres distingués nous ont tracée dans leurs œuvres récentes.

Nous ne méconnaissons nullement les avantages de la classification des prescriptions d'après leurs délais. Cette division a le mérite de s'offrir naturellement à l'esprit, en s'attachant à des signes extérieurs faciles à saisir, et le groupement, dans un même chapitre, d toutes les prescriptions présentant un délai identique, est un moyen mnémotechnique dont nous ne contestons pas la valeur. Toutefois, nous n'avons pas cru devoir maintenir ici cette classification, pour ce motif qu'elle nous eût exposé à des redites, et, par suite, à des longueurs, défauts qu'il importait d'éviter dans le cadre restreint d'un travail de synthèse. Il faut remarquer, en effet, que, de ce fait que deux prescriptions comportent des délais identiques, il ne résulte pas, nécessairement, qu'elles soient semblables par leur nature et les cas auxquels elles s'appliquent. Bien sou-

vent, des prescriptions égales, au point de vue du délai, diffèrent absolument, à tous les autres points de vue. C'est ainsi, par exemple, que la prescription annale, en matière d'insuffisance de prix dans une mutation immobilière à titre onéreux, n'a rien de commun, si ce n'est le délai, avec la péremption annale de l'article 61 de la loi de Frimaire, qui éteint certaines actions, à raison d'une interruption de poursuites pendant un an. Inversement, des prescriptions, dissemblables par le délai, présentent souvent des similitudes incontestables, dans leur nature et leur objet. C'est ainsi que la prescription de trois mois, en matière d'insuffisance de prix de vente de fonds de commerce, appartient à la même famille que la prescription de un an relative aux insuffisances de prix de vente immobilière. Toutes deux supposent, en effet, une insuffisance commise dans l'évaluation de la matière imposable, et ont pour objet de permettre la régularisation rapide de cette insuffisance.

Donc, la similitude du délai n'implique pas, en matière de prescriptions, une similitude d'origine, de nature et de destination.

Nous avons préféré classer les prescriptions d'après certaines données, peut-être moins facilement saisissables que le délai, mais qui nous ont paru mieux correspondre à la réalité des choses. Nous nous sommes fondé, pour les répartir en un certain nombre de catégories, sur la nature intrinsèque des droits auxquels elles s'appliquent. Toutes les prescriptions qui nous ont paru atteindre des droits de même nature ont été

rangés par nous sous une rubrique unique. Nous avons abouti à quatre familles distinctes :

1° Les droits rectificatifs ;

2° Les droits démontrés ou apparents ;

3° Les droits litigieux ;

4° Les taxes créées depuis la loi de Frimaire.

De plus, les prescriptions du droit commun font l'objet d'une cinquième famille.

Le plan que nous avons suivi est des plus simples. Après avoir posé, dans une première partie, les principes généraux qui dominent la matière, nous avons passé, dans une seconde partie, à l'étude successive des diverses prescriptions, de leurs délais et de leurs points de départ, en nous conformant à la classification ci-dessus indiquée. Puis, nous nous sommes demandé, dans une troisième partie, quels étaient les événements susceptibles de modifier le cours des prescriptions. Enfin, nous avons consacré la dernière partie de notre travail à l'examen des effets que produit la prescription, une fois acquise au débiteur.

En terminant cette préface, dont le sens n'échappera pas à nos savants maîtres, nous exprimons modestement le souhait que l'étude que nous leur soumettons, et dont le seul mérite est la sincérité, puisse obtenir d'eux un suffrage auquel nous attachons le plus grand prix.

# PREMIÈRE PARTIE

## *Principes généraux.*

### PREMIÈRE SECTION

**La prescription libératoire existe en droit fiscal. Sa justification.**

La prescription libératoire constitue un mode régulier d'extinction des obligations. Elle repose, nous le savons, sur l'inaction du créancier pendant un délai plus ou moins long.

Or, en matière fiscale, la prescription est admise au même titre qu'en droit civil. Il est très régulier d'invoquer la prescription, lorsqu'elle est acquise au débiteur d'un impôt ; le Trésor, lui aussi, se retranche derrière la prescription pour repousser, après un certain délai, les demandes en restitution formées contre lui par les particuliers indûment taxés. La prescription peut être invoquée aussi bien par le Trésor que contre lui, en matière de droits d'enregistrement.

L'institution même de la prescription a été diversement appréciée par les auteurs, au point de vue moral, économique et social. Elle a trouvé des partisans convaincus et des détracteurs acharnés. Énumérer les arguments rivaux à l'aide desquels on essaye de condamner ou de justifier cette institution, nous paraît sortir du cadre de ce travail.

Nous devons considérer la prescription comme un fait acquis, comme un mode de libération existant dans la législation positive fiscale, sans nous préoccuper de savoir si, en soi, elle est condamnable ou, au contraire, mérite toute notre admiration.

Qu'il nous suffise de dire seulement que la prescription libératoire est la condition indispensable de l'ordre public et social. Il n'est pas besoin de longs développements pour démontrer que cette institution forme l'une des bases fondamentales et indestructibles de toute société bien établie.

Lorsqu'une dette est échue, il faut que le créancier en réclame le montant à son débiteur. Car, toute dette suppose un lien, une obligation, par conséquent une charge qui pèse sur le débiteur : il ne faut pas que ce dernier la subisse pendant trop longtemps. Il était donc nécessaire de soustraire, après un certain espace de temps sagement fixé, le débiteur aux poursuites de son créancier. Sans cela, on aboutit à perpétuer les situations incertaines et équivoques, l'insécurité, l'énervement, enfin tout ce qui résulte d'une dette échue et dont le bénéficiaire néglige le recouvrement. La prescription libératoire imprime donc, pour le plus grand bien de l'ordre et de la sécurité, un caractère définitif à des situations plus ou moins prolongées. Tout en libérant le débiteur, elle sert les intérêts du créancier en stimulant son activité par la perspective d'une déchéance possible.

Tous ces avantages ont été reconnus par les législateurs. La prescription est aussi vieille que le monde, ainsi que le démontre la qualification de *patrona generis humani* que lui donnaient les anciens. Elle figure dans toutes les branches du droit, et se retrouve, par conséquent, en droit fiscal comme en toute autre matière. Du moment où elle produit

d'excellents effets dans les rapports des particuliers entre eux, pourquoi cet effet serait-il différent lorsque la dette, au lieu de prendre naissance entre deux particuliers, met en présence le Trésor, d'un côté, et, de l'autre, le contribuable ? Il faut dire, au contraire, que le Trésor public doit, plus que tout autre, s'incliner devant les considérations d'intérêt général qui légitiment la prescription, dans la limite où les intérêts du Fisc ne sont pas lésés.

## DEUXIÈME SECTION

### Application à la prescription des droits d'enregistrement des règles de droit commun.

Il est de principe que les règles du droit commun doivent recevoir, en toute matière, leur application intégrale, toutes les fois qu'un texte précis et formel n'a pas soustrait une matière à ces règles, pour la soumettre à une organisation spéciale. De même que les lois d'impôts, dont le caractère est essentiellement exorbitant du droit commun, doivent recevoir une interprétation restrictive, à raison de leur nature, de même les lois formant le droit commun commandent, à raison de leur généralité, une interprétation large et extensive.

Il résulte clairement de ceci que la prescription des droits d'enregistrement est incontestablement soumise, quant à ses conditions d'existence et de fonctionnement, à la réglementation établie par le Code civil, sur tous les points qu'un texte spécial n'a pas assujettis d'une manière expresse à une organisation particulière et dérogatoire au droit commun. Le silence du législateur s'interprète toujours dans le sens d'un retour à ce droit commun.

La loi du 22 Frimaire an VII et les lois subséquentes renferment diverses dispositions relatives à la prescription des droits d'enregistrement. Ces dispositions constituent la réglementation propre, caractéristique, spécifique de la prescription en droit fiscal. Mais il s'en faut de beaucoup qu'elles aient réglé et prévu tous les points, toutes les questions que fait naître notre matière. D'une part, certains

impôts n'ont fait l'objet d'aucune réglementation spéciale, relativement à la manière dont ils se prescrivent ; d'autre part, même dans les cas où un impôt est régi, quant à sa prescription, par un texte spécial, ce texte est loin de tout réglementer. Il prévoit, organise certaines parties de la matière (délais, point de départ, etc.), mais demeure muet sur tout le reste. Dans l'un et l'autre cas, nous voyons que la référence au droit commun s'impose avec évidence, et nous pouvons, d'ores et déjà, mesurer le rôle immense que joue la législation du Code civil en matière de prescription de droits d'enregistrement.

Ce rôle, il nous suffit de le noter. Nous n'avons pas à passer en revue, dans ce travail, tous les points de ressemblance que présentent entre elles les prescriptions du droit civil et celles du droit fiscal. Une pareille étude sortirait du cadre de cette thèse. Toutefois, il nous sera permis de signaler brièvement, à titre d'exemples, quelques-unes des principales règles que notre matière emprunte à la législation civile.

1° La prescription, on le sait, n'opère pas de plein droit. Celui qui prétend s'en prévaloir est obligé de manifester, à cet égard, sa volonté d'une façon positive et non équivoque. Cette règle fondamentale s'applique à nos prescriptions comme à celles du Code civil. Les motifs qui l'ont inspirée sont valables pour les unes comme pour les autres : en exigeant une manifestation formelle de volonté, le législateur a voulu permettre aux débiteurs honnêtes de dédaigner un moyen de libération auquel leur conscience pourrait peut-être répugner. En un mot, le législateur offre un moyen de libération, mais ne l'impose pas.

2° Les juges eux-mêmes ne sauraient puiser dans l'autorité de leur magistrature la faculté de suppléer d'office le moyen résultant de la prescription. Tant il est vrai que le laps de temps le plus prolongé est impuissant à détruire le lien moral, sinon légal, qu'un débiteur a librement et formellement accepté. Cette règle a été déclarée applicable aux matières de l'enregistrement par deux arrêts de la Cour de Cassation du 1er avril 1840 et du 31 mai 1847.

3° Du moment où l'effet libératoire de la prescription est subordonné à une manifestation expresse de volonté, il suffit de ne pas manifester cette volonté pour que la prescription ne puisse produire aucun effet. On peut donc renoncer à la prescription, à la condition toutefois que le délai de son accomplissement soit expiré. Si la renonciation à la prescription acquise est reconnue par la loi, la renonciation anticipée est formellement prohibée par l'article 2220 du Code civil.

La renonciation à la prescription acquise est-elle autorisée en droit fiscal ?

1° *Contribuables*. — En ce qui concerne les droits simples prescrits, tout le monde admet que les contribuables peuvent en effectuer le paiement. La prescription laisse subsister sur leur tête une obligation naturelle, dont un légitime scrupule de conscience leur inspirera peut-être l'exécution, malgré l'extinction du lien juridique.

Cette renonciation du contribuable sera expresse, si un acte la relate en termes formels ; elle sera tacite, si elle résulte d'un fait impliquant nettement l'abandon du bénéficiaire. Parmi ces faits, on peut citer le paiement pur et simple du droit prescrit, et, peut-être, la reconnaissance de leur exigibilité, dans une pétition ou soumission dont les termes révèlent l'intention de renoncer.

Pour être valable, il est évident que cette renonciation doit être faite en connaissance de cause, consciente d'elle-même. Si le redevable au profit duquel la prescription est acquise paye les droits par erreur, ignorance, et dans la certitude de les devoir en vertu d'une obligation légale, on ne peut raisonnablement soutenir que ce paiement, fait à l'insu de la prescription accomplie, constitue une renonciation efficace (Art. 1235 du Code civil). Une solution de l'Administration, du 1er mai 1875, a fait une application remarquable et très judicieuse de ces principes, en décidant que la renonciation ne résultait pas d'une façon indubitable de la déclaration d'une succession ouverte depuis plus de dix ans, et pouvait s'expliquer par des considérations absolument étrangères à l'idée bien arrêtée d'acquitter une dette naturelle. D'ailleurs : *Nemo jactare suum censetur.*

Dès lors, le Receveur, à qui sera payé un droit prescrit, agira prudemment et sagement en mettant les parties en demeure d'expliquer la signification de leur offre de paiement, au point de vue de la renonciation à la prescription. Sinon, et en cas d'erreur des parties, il exposerait la Régie à la procédure toujours fastidieuse de la restitution ultérieure des droits indûment acquittés.

Nous avons examiné jusqu'à présent la renonciation à la prescription des droits simples. Pour les pénalités, tous les auteurs sont unanimes à reconnaître que la renonciation à leur prescription est prohibée, impossible. Une pénalité prescrite équivaut au néant ; elle ne peut revivre par l'effet d'une renonciation ; nous en verrons le motif à la fin de ce travail, à propos des effets de la prescription.

2° *Trésor.* — Nous venons de voir que le contribuable est fondé à renoncer à la prescription pour les droits simples,

tout au moins. Cette faculté appartient-elle à la Régie, dans le cas où elle est débitrice, vis-à-vis du contribuable, d'un excès de perception commis par un de ses proposés ?

Une raison de réciprocité et de justice conduirait à adopter l'affirmative. Les motifs de moralité, qui autorisent la renonciation à la prescription, ne doivent-ils pas s'imposer à la Régie comme au contribuable ? Pour accomplir un service public, l'Administration n'en devrait pas moins demeurer probe, dans ses rapports avec les particuliers.

Malgré la valeur de cet argument, l'accord est loin d'exister parmi les auteurs sur cette question. D'après certains d'entre eux, et, notamment, aux yeux de M. Maguéro, la renonciation à la prescription, de la part du Trésor, constituerait une atteinte grave à l'article 59 de la loi de Frimaire, aux termes duquel aucune autorité publique ne peut atténuer ni suspendre le paiement des droits d'enregistrement. Or, disent-ils, ce serait consentir la remise d'un droit légitimement dû que de renoncer à opposer la prescription à une demande en restitution de droits indûment perçus, tardivement formée. D'ailleurs, ajoute-t-on, les impôts sont perçus en vertu de la loi, et c'est à la loi seule qu'il appartient d'accorder des exemptions.

D'autres auteurs pensent, au contraire, que la Régie a, au même titre que le contribuable, le pouvoir de renoncer à la prescription acquise. D'abord, disent-ils, le caractère d'ordre public de l'impôt, dont se prévalent les adversaires du droit de renonciation du Trésor, n'empêche nullement l'aliénabilité et la prescriptibilité de l'impôt (Wahl. tome II, n° 505, note 2), ce qui semble singulièrement faire rentrer les contributions dans le domaine privé de l'État, nonobstant la prétendue destination d'utilité publique qu'on leur prête et

qui n'est inscrite dans aucun texte de loi. D'ailleurs, ajoutent les partisans du droit de renonciation du Trésor, les transactions sont permises à la Régie : des remises entières ou partielles sont très souvent accordées par l'Administration, au sujet d'amendes ou de droits en sus encourus pour contravention aux lois de l'enregistrement. Le contrevenant fait une pétition, et l'Administration (ou le ministre) réduit la pénalité à une fraction souvent minime de son montant intégral (1/10, 2/10), moyennant le paiement immédiat du droit simple et du reliquat de la pénalité réduite. Or, si l'on s'en tenait à la lettre stricte de l'article 59 de la loi de Frimaire, il faudrait condamner et déclarer nulles ces décisions de remises dans lesquelles les agents de la Régie paraissent usurper un domaine réservé au législateur. Mais elles sont, au contraire, unanimement approuvées, car elles mettent dans les rapports du Fisc et du contribuable, un peu de bienveillance et d'humanité.

Or, du moment où les transactions entre la Régie et les particuliers sont admises en matière de remises, il n'y a aucun obstacle à admettre également la Régie à renoncer à la prescription, cet acte de renonciation équivalant, en définitive, à une transaction du genre de celles dont nous venons de parler.

Mais, pourrait-on objecter, ces remises ou modérations ne s'appliquent, dans la pratique, qu'aux pénalités. Or, le droit indûment perçu par la Régie et prescrit à son profit, peut être un droit simple aussi bien qu'une pénalité, et la Régie ne saurait en opérer l'abandon, car l'article 59 est demeuré applicable aux droits simples, dans toute sa rigueur. D'ailleurs, on peut ajouter que la transaction suppose l'abandon partiel d'un droit, en retour de certaines réserves servant

de compensation. En cas de renonciation à la prescription, quelle serait la compensation ? Elle n'existerait pas, car on ne peut renoncer partiellement.

Quoi qu'il en soit, le désaccord existe sur cette question, et, en présence de cette controverse, il est prudent d'incliner vers la solution la plus conforme au texte de l'article 59, malgré l'inégalité de situations qu'elle crée entre la Régie et les redevables, et que justifient des considérations d'intérêt général.

4° En droit civil comme en droit fiscal, il est de règle que la prescription peut être opposée en tout état de cause, quel que soit le degré de la juridiction saisie de la réclamation. En matière de droits d'enregistrement, ce principe ne souffre aucune difficulté.

5° De même, les délais établis en matière de prescription sont de rigueur. Il n'appartient à aucun Tribunal d'en prolonger la durée. Le délai est fatal, inéluctable, et la prescription des droits d'enregistrement n'échappe pas à cette fatalité.

6° Conformément à la règle *Actori incumbit probatio*, la preuve de la prescription incombe à la personne qui entend s'en prévaloir. Cette preuve résultera, le plus souvent, de la production de l'acte donnant ouverture aux droits prescrits. Mais il n'y a là rien de limitatif, et tous les modes de preuve du droit commun peuvent être employés par l'intéressé, à condition d'être compatibles avec la procédure spéciale usitée en matière d'enregistrement. Si l'on invoque des actes sous seing privé, il va de soi que ces écrits devront, pour posséder une force probante efficace, avoir acquis date certaine par l'un des trois modes déterminés dans l'article 1328 du Code civil. Certains auteurs ont soutenu, il est vrai, que

la certitude des actes sous seing privé pouvait résulter, en matière d'enregistrement, de circonstances autres que celles prévues par le dit article. Leur unique argument est tiré de l'article 62 de la loi de Frimaire, ainsi conçu : « La date des actes sous seing privé ne pourra cependant être opposée à la République, pour la prescription des droits et des peines encourus, à moins que ces actes n'aient acquis date certaine par le décès de l'une des parties ou autrement. » D'après ces auteurs, l'expression « ou autrement », tendrait à démontrer que le législateur n'a pas entendu limiter les moyens de preuve à la nomenclature de l'article 1328 du Code civil, la généralité du mot « autrement » embrassant tous les faits de nature à démontrer la sincérité de la date.

Mais cette interprétation a le tort de généraliser outre mesure la portée d'une expression dont l'emploi n'a eu pour but qu'une simple référence au droit commun. C'est, d'ailleurs, de cette manière que le mot « ou autrement » a été interprété par la Cour de Cassation, dans un arrêt du 17 août 1831 (S. 31. 1. 312).

Nous venons de parcourir successivement quelques-uns des emprunts faits par la législation fiscale au droit commun. Il nous faut maintenant étudier les prescriptions du droit fiscal, dans leur nature propre, spécifique, en un mot, dans les éléments qui peuvent les différencier des autres prescriptions, et constituer leur physionomie distinctive.

## TROISIÈME SECTION

**Caractères distinctifs des prescriptions des droits d'enregistrement. — Justification des courts délais.**

Pour saisir plus aisément l'ensemble des traits généraux de l'organisation de nos prescriptions, il nous paraît utile de fournir d'abord une énumération des divers délais adoptés.

### *A.* — Prescription de trois mois

Expertise pour constater l'insuffisance du prix de vente d'un fonds de commerce ou de clientèle (Loi du 28 février 1872, art. 8).

### *B.* — Prescription d'un an

1° Expertise tendant à constater la valeur vénale des biens immeubles acquis à titre onéreux (Loi du 22 Frimaire an VII, art. 17 ; et 23 août 1871, art. 15) ;

2° Péremption d'instance en matière d'enregistrement (Loi du 22 Frimaire an VII, art. 61, n° 3).

### *C.* — Prescription de deux ans

1° Droits non perçus sur une disposition particulière dans un acte.— Perception insuffisante. — Fausse évaluation dans une déclaration. — Restitution de droits perçus (Loi du 22 Frimaire an VII, art. 61, n° 1). — Expertise pour constater la valeur locative des biens immeubles transmis à titre gratuit ou par échange (Loi du 22 Frimaire an VII, art. 19). — Dissimulation ou insuffisance des sommes ayant servi de base à

la perception du droit proportionnel spécial (Loi du 28 avril 1893, art. 21). — Diverses amendes de contravention (Loi du 16 juin 1824, art. 14). — Droits et amendes en matière d'opérations de Bourse (Loi du 28 avril 1893, art. 33).

*D.* — Prescription de cinq ans

1° Omissions de valeurs dans les déclarations de succession (Loi du 18 mai 1850, art. 11) ;

2° Actions en recouvrement ou en restitution de la taxe sur le revenu (Loi du 26 juillet 1893, art. 21).

*E.* — Prescription de dix ans

1° Successions non déclarées (Loi du 22 Frimaire an VII, art. 61, n° 3) ;

2° Recouvrement des exécutoires en matière d'assistance judiciaire (Loi du 22 janvier 1851, art. 25).

*F.* — Prescription spéciale de trente ans

Droits de mutations par décès afférents à des rentes sur l'État (Loi du 18 juillet 1852, art. 26).

---

Quels sont les caractères généraux qui paraissent ressortir de ce tableau ?

*A.* — Les prescriptions du droit fiscal sont, tout d'abord, nombreuses et variées. Le législateur ne pouvait, en effet, établir un délai et des règles uniformes de fonctionnement : la matière de l'enregistrement est trop complexe pour pouvoir se prêter commodément à la rigidité d'une prescription unique. Il fallait adopter un système de prescriptions ingénieux et souple ; le législateur l'a compris nettement.

Toutefois, il faut remarquer que la multiplicité et la variété des prescriptions n'existe, en réalité, que lorsque le Trésor est créancier de l'impôt. Quand, au contraire, le Fisc se trouve débiteur d'un excès de perception, il n'en est plus de même : puisque, sauf de très rares exceptions, qui ne peuvent infirmer la règle, le contribuable ne jouit jamais, pour agir en restitution contre la Régie, que d'un délai uniforme de deux années. Nous verrons plus loin les motifs de cette uniformité.

En résumé, l'action de la Régie en paiement de l'impôt se prescrit après des délais variables, selon les cas. L'action du redevable en restitution d'un excès de perception est enfermée, au contraire, dans un délai invariable de deux ans ou de cinq ans, comme nous le verrons plus loin.

*B.* — Les prescriptions sont, en droit fiscal, spéciales : leur champ d'application est rigoureusement circonscrit par la loi dans des limites précises. Chacune d'elles régit un certain nombre d'espèces déterminées. Il est remarquable que le législateur ne se soit préoccupé nulle part de créer une prescription d'une portée absolument générale, c'est-à-dire destinée à embrasser, dans cette généralité, la foule innombrable des cas qui ne sont pas expressément réglementés. Faute d'un texte formel, c'est à la prescription trentenaire qu'il faudra toujours avoir recours, en présence d'une espèce non prévue par la loi fiscale.

*C.* — Nos prescriptions présentent, en outre, un caractère commun : leur délai d'accomplissement n'est jamais supérieur à trente années. Le législateur a considéré que le délai trentenaire était une sorte de maximum qu'il importait de ne jamais dépasser, sous peine d'éterniser le caractère

incertain et provisoire des perceptions d'impôts. Bien plus ; non content de ne jamais dépasser le délai de trente ans, le législateur fiscal s'est plu à le raccourcir souvent. Toutes les fois qu'il croit devoir créer une prescription spéciale, c'est pour abréger la durée de droit commun. Il n'est à cette règle qu'une seule exception : c'est la prescription relative aux inscriptions de rente comprises dans les déclarations de succession. La nature exceptionnelle de cette prescription ne permettant pas de la ranger dans aucune de celles étudiées plus loin, nous nous bornerons à dire ici qu'elle résulte de l'article 26 de la loi du 18 juillet 1852, ainsi conçu : « Les droits de mutations par décès des inscriptions de rente sur l'État, et les peines encourues, en cas de retard ou d'omission de ces valeurs dans la déclaration des héritiers, donataires ou légataires, ne seront soumis qu'à la prescription de trente ans. » Ces dispositions sont destinées à assurer, d'une façon efficace, le paiement des droits de succession sur cette catégorie spéciale de valeurs. Elles sont la contrepartie nécessaire de la règle en vertu de laquelle les héritiers doivent, pour obtenir le transfert des titres sur le Grand Livre de la Dette publique, présenter un certificat constatant l'acquittement des droits de mutation par décès sur ces titres mêmes. Comme la faculté de demander le transfert est accordée aux héritiers pendant trente ans, à compter du décès, il fallait prémunir le Trésor contre les calculs frauduleux des contribuables, qui ne manqueraient pas, dans l'hypothèse où le Trésor serait rapidement forclos, de laisser s'accomplir le délai de la prescription des droits de mutation, avant de réclamer le transfert de leurs titres.

Mais, hormis ce cas exceptionnel, on peut dire, en thèse générale, que, toutes les fois que la loi fiscale substitue une

prescription particulière à celle du droit commun, cette prescription particulière est d'une durée inférieure à trente années.

Dès lors, se pose ici tout naturellement une question très délicate et très importante. Quand, sous quelle inspiration, d'après quelles considérations le législateur fiscal a-t-il cru devoir parfois abandonner la prescription trentenaire pour un délai plus court ?

La solution de cette question n'est pas écrite dans les textes, d'ailleurs nombreux et variés, qui régissent la prescription des droits d'enregistrement. Les lois fiscales créent de courtes prescriptions : elles s'abstiennent de donner les motifs qui leur ont inspiré cette dérogation au droit commun. Est-ce parce que ces motifs font défaut ou résident seulement dans un capricieux arbitraire ? Nous ne partageons pas tout à fait cette opinion : tout en reconnaissant volontiers que cet arbitraire imprègne souvent la loi fiscale, il faut croire que, en général, des motifs plus sérieux et plus équitables justifient les décisions prises par le législateur. Comme ces motifs ne sont pas indiqués formellement, mais simplement sous-entendus, il faut essayer d'en saisir la nature, sous la diversité des textes.

Remarquons, tout d'abord, que la prescription libératoire trouve son fondement dans l'inaction du créancier. Cette inaction est plus ou moins coupable, selon les cas. Lorsque rien de sérieux ne s'oppose à ce que le créancier exerce l'action en paiement qui lui compète, ce dernier est vraiment impardonnable d'ajourner outre mesure l'exercice de son action ; rien ne justifie l'inertie du créancier ; il est donc juste autant que logique que ce créancier négligent soit, après un laps de temps relativement bref, quoique suffisant, déchu de

tout droit de poursuite. Tout autre est le cas où un obstacle, plus ou moins absolu et indépendant de la volonté du créancier, s'oppose à l'exercice de l'action en paiement.

Ici, l'inaction du créancier est forcée ; elle ne provient pas d'une inertie indigne de pitié, et, par suite, il paraît également juste de reculer, en sa faveur, l'avènement de la prescription libératoire du débiteur. En un mot, il semble équitable de réduire ou d'augmenter le délai de la prescription libératoire, suivant la facilité ou la difficulté de l'exercice de l'action.

Or, le plus grave obstacle à l'exercice d'une action résulte, croyons-nous, de la nature plus ou moins apparente du droit qu'elle garantit.

Si le droit naît en plein jour, s'il se manifeste à son possesseur dans toute sa plénitude, ou si, seulement, des indices plus ou moins probants permettent d'en saisir l'ouverture ou mettent l'intéressé sur la voie de sa découverte, il est certain que le créancier commet une négligence injustifiable en restant inactif en présence de cette action apparente ou simplement soupçonnée. Dans cette hypothèse, rien n'est plus légitime qu'une brève prescription, qui punira le créancier, tout en déliant le débiteur.

Si, au contraire, un droit prend naissance dans une atmosphère d'épaisse obscurité, qui le dérobe complètement à la connaissance de son titulaire, la face des choses change ; le créancier ne peut être équitablement taxé de faute, car la première condition pour exercer un droit est d'en connaître l'ouverture ; dans cette hypothèse, l'équité commande de laisser au créancier un délai d'action prolongé.

En résumé, il semble que la graduation des délais de la prescription libératoire doive, pour être équitable, s'adapter,

dans une certaine mesure, aux difficultés de l'exercice du droit, et, par suite, à la manière plus ou moins ostensible dont il prend naissance.

On ne peut pas, toutefois, pousser à l'extrême les conséquences de cette règle de raison et de justice. Établir une proportion exacte entre la durée de l'action et la difficulté de son exercice aboutirait, en effet, à prolonger indéfiniment et au delà même du stade trentenaire, la durée du droit, lorsque le créancier est dans l'imposibilité absolue de connaître ce droit. Or, si l'intérêt des créanciers mérite la protection du législateur, l'intérêt du débiteur ne doit pas être méconnu. Il faut que les situations équivoques se régularisent toujours après un certain temps, quel que puisse être l'obstacle rencontré par le créancier dans l'exercice de son droit de poursuite. Ainsi l'exige l'ordre public. Donc, la règle que nous venons de poser ci-dessus n'est exacte que dans la limite même de la prescription trentenaire, qui éteint toutes les actions sans distinction.

Ces remarques faites dans le domaine de la pure théorie, arrivons à la pratique, et demandons-nous les raisons qui ont poussé le législateur à substituer parfois à la prescription trentenaire un plus bref délai. Nous distinguerons le cas où la Régie est créancière d'un droit, et celui où elle est débitrice d'un excès de perception. Débarrassons-nous d'abord de la deuxième hypothèse.

### *A.* — La Régie est débitrice

Dans ce cas, le législateur a-t-il laissé au contribuable lésé par une perception excessive la faculté d'actionner la Régie pendant trente ans? La réponse est toujours négative. Le contribuable ne disposera que de deux, cinq ou six

ans, selon les cas, en vertu de deux textes législatifs formels (art. 61, § 1, de la loi de Frimaire, et art. 9 de la loi du 29 janvier 1831).

Pourquoi cette durée si courte de l'action du contribuable contre le Trésor ?

Le motif s'impose et se devine aisément. Il fallait éviter à tout prix que l'organisme budgétaire fût troublé par des demandes en restitution possibles pendant trente ans. Qui ne voit, en effet, la perturbation que ne manqueraient pas d'apporter dans les rouages compliqués du mécanisme financier, les demandes en restitution trop longtemps différées ? Il importait au bon ordre du budget, à la simplification du service, de régulariser dans le plus bref délai les excès de perception commis au préjudice du contribuable. D'ailleurs, celui-ci y gagnera le premier, car ses poches se rempliront plus rapidement des sommes déboursées en trop par lui. Le contribuable est défendu contre sa propre négligence.

Mais, que devient, dès lors, la règle de raison posée plus haut, et d'après laquelle il faut prolonger la durée de l'action, quand cette action est difficile à exercer ? Si le créancier du Trésor ignore son droit de réclamation ; s'il ne sait point qu'il a été trop taxé, le délai de deux ans ou de cinq ans n'est-il pas insuffisant, et n'expose-t-il pas à des pertes irréparables le créancier du Trésor ?

Il faut répondre que l'uniformité et la brièveté relatives du délai des demandes en restitution étaient nécessitées par les intérêts supérieurs du Fisc. D'ailleurs, reconnaissons que deux années suffisent, d'ordinaire, pour s'apercevoir de l'irrégularité de perception commise au préjudice du contribuable. Enfin, la gestion annuelle des préposés de l'enregistre-

ment est soumise, dans l'année qui en suit la clôture, à une minutieuse et double vérification de la part des agents inspecteurs ; et ces derniers, au vu d'un excès de perception, ne manquent jamais de proposer, *proprio motu,* la restitution d'office, et d'aviser, à ce titre, les parties intéressées. Il semble donc que le régime adopté concilie le mieux les intérêts du contribuable et les exigences de l'équilibre budgétaire.

Toutefois, il faut reconnaître que, dans certains cas heureusement exceptionnels, le délai de l'action en restitution peut être trop bref, à raison de cette circonstance particulière que l'excès de perception, au lieu d'être concomitant à la perception elle-même, résulte d'événements postérieurs à elle. Dans ce cas, faire courir invariablement le délai de l'action en restitution, du jour de la perception effectuée, c'est méconnaître l'impossibilité d'agir du créancier du Trésor et enfreindre la règle de raison que nous avons posée plus haut, à savoir que le délai de la prescription doit, autant que possible, se modeler sur les difficultés rencontrées par le créancier.

Nous répondons qu'au-dessus de cette règle de raison, se trouve un intérêt supérieur, que nous avons souvent invoqué déjà : celui des finances publiques. Il faut combiner ces deux règles, et, si elles se combattent, on doit opter pour la solution la plus favorable à l'intérêt du Fisc, qui se confond avec l'intérêt général.

### *B.* — Le Trésor est créancier

Un droit d'enregistrement est dû à la Régie. Nous rencontrons ici une législation moins rigide, plus variée, plus souple. Les délais de la prescription sont ici mieux adaptés à la facilité d'exercer l'action.

Remarquons que la créance de l'État en paiement de l'impôt d'enregistrement présente cette particularité caractéristique qu'elle ne suppose pas la collaboration consciente et directe de l'État au fait ou à l'écrit passible de l'impôt. L'action du Trésor naît à propos de la rédaction des actes et de l'accomplissement des mutations, mais ces actes et mutations émanent des particuliers. L'État y demeure étranger, directement au moins. Il est vrai que, par le bon ordre qu'il fait régner, l'État assure l'exécution paisible et régulière des contrats, ce qui justifie précisément la perception des taxes d'enregistrement. A ce point de vue, on peut dire que l'État participe à l'exécution, sinon à la rédaction des conventions. Mais, cela ne prouve pas qu'il soit partie à la convention, qu'il en connaisse l'existence.

Or, de ce que l'État ne participe point, directement au moins, à la confection des actes ou à l'accomplissement des mutations imposables, il résulte clairement qu'il est exposé à ignorer ces actes ou mutations, en un mot, ces faits générateurs de l'impôt, à moins que :

1° Les parties ne viennent présenter à la formalité le fait imposable ;

2° A moins que ce fait soit d'une nature telle que, nonobstant la volonté contraire des parties, la Régie ne puisse les ignorer.

Donc, d'après ce qui précède, la créance de la Régie en matière de droit d'enregistrement prend naissance d'une manière tantôt apparente, tantôt cachée à cette dernière, et cette circonstance est loin d'être indifférente à la graduation des délais de la prescription libératoire des débiteurs de l'impôt.

Voici la formule que l'on peut poser :

La prescription trentenaire reste la règle. Toutefois, un certain nombre de courtes prescriptions ont été édictées. La plupart d'entre elles présentent ce caractère commun et remarquable de frapper exclusivement des droits d'enregistrement devenus exigibles à l'occasion d'un acte ou d'un fait relativement apparent, totalement ou partiellement connu de la Régie, de telle sorte que cette dernière ait été amenée, par la force même des choses, à agir, à rechercher le fait imposable, sinon à le découvrir toujours. En d'autres termes, le législateur ne veut pas que la prescription de courte durée prenne la Régie au dépourvu.

Mais, gardons-nous de faire de cette formule une règle absolue, formelle. Tout ce qu'il faut faire ici, c'est noter les principales tendances que révèlent, chez le législateur, l'examen des textes. Mais n'oublions pas que le législateur fiscal n'emprisonne pas son œuvre dans la rigidité d'un axiome.

Il est bon, par suite, de préciser la formule.

Nous ne voulons pas dire que le délai de la prescription est écourté toutes les fois que le droit d'enregistrement est connu de la Régie. Présentée sous cette forme, notre formule serait une inexactitude manifeste ; car, il est des hypothèses où la Régie peut agir pendant trente ans pour recouvrer un droit, bien que ce droit soit connu d'elle, dès l'origine. Il en est ainsi, par exemple, du droit simple de 7 fr. 50 en principal, auquel donnerait lieu un testament non enregistré, mentionné comme tel dans la déclaration de succession du testateur.

Nous ne voulons pas dire, également, que la prescription reste trentenaire toutes les fois que le droit d'enregistrement

est légitimement ignoré de la Régie ; car il est des hypothèses, où un droit, dont la Régie ne pouvait connaître l'exigibilité, se prescrit néanmoins par un court délai. Tel est le cas où une créance résultant d'un billet sous seing privé non enregistré est omise dans la déclaration de la succession du créancier. La prescription de cette omission sera de cinq ans, et, cependant, la Régie ignorait l'existence de la valeur héréditaire omise, et, par suite, l'exigibilité du droit de mutation par décès.

Nous ne prétendons pas, enfin, que le législateur fiscal se soit proposé d'établir une sorte de proportion mathématique entre la durée du délai de la prescription et la difficulté du recouvrement du droit.

Nous voulons dire simplement qu'avant de devancer la déchéance de la Régie par une brève prescription, le législateur s'assure que la Régie a été mise en demeure, au préalable, de rechercher l'exigibilité du droit ; il s'assure que certains symptômes ont éveillé l'attention de l'agent. Les courtes prescriptions opèrent, en un mot, sur un terrain où le Receveur a déjà passé ou pu passer, ou qu'il a simplement côtoyé dans ses investigations.

Hâtons-nous d'ajouter que la connaissance simplement partielle du fait imposable suffit à justifier la brève durée de l'action en paiement du droit auquel donne ouverture ce fait. Il en est ainsi des omissions de biens, dans une déclaration de succession, ou des insuffisances d'évaluation. L'omission suppose qu'il y a eu une déclaration souscrite ; cette déclaration contient une partie des biens héréditaires, et omet l'autre partie. Donc, le Receveur connaît une fraction de la matière imposable, soit de l'hérédité. Cette connaissance partielle suffira à faire courir la prescription des droits dus

sur les biens omis. Il en est de même des insuffisances d'évaluation : estimer insuffisamment la matière imposable, c'est, au moins, en annoncer l'existence au Receveur.

Quoi qu'il en soit et pour résumer, il faut dire que la principale circonstance influant sur la durée de l'action de la Régie en paiement d'un impôt est l'aptitude de cet impôt à être recherché, découvert et perçu.

Mais, pourrait-on objecter, n'aurait-il pas été plus sage, de la part du législateur, de conserver toujours à l'action de la Régie une durée de trente ans ? Ce long délai eût présenté tous les avantages d'une brève prescription, sans en offrir les inconvénients, sans exposer le Trésor à une forclusion prématurée et préjudiciable ?

Cette objection est facile à réfuter. D'abord, la prescription des droits d'enregistrement met en présence deux intérêts, l'un et l'autre respectables : celui du Trésor et celui des particuliers. Or, il est sage de chercher à satisfaire aux exigences de l'un et de l'autre, dans la mesure où cette conciliation est possible. Il est évident que l'intérêt du contribuable consiste dans une prompte et définitive libération de la charge de l'impôt ; c'est donc faire preuve d'humanité vis-à-vis de lui que de le soustraire, après un court délai, aux réclamations toujours tracassières et odieuses d'un Fisc souvent impopulaire. Pour opérer cette prompte libération du redevable, il faut réduire la durée de l'action de la Régie, cela est évident. Et, comme nous avons vu que les courtes prescriptions ne s'accomplissent jamais avant que la Régie ait eu connaissance, totalement ou partiellement, du fait générateur de l'impôt, il en résulte que les intérêts du Trésor ne sauraient être lésés par la brièveté de la durée de son action. Les courtes prescriptions, telles qu'elles sont régle-

mentées, concilient les exigences fiscales avec la tranquillité des contribuables. Ces derniers payeront sinon volontiers, du moins sans trop de résistances, un impôt, au moment, ou peu après le moment où se produit le fait imposable. L'impôt de l'enregistrement rentre dans les frais d'acte, de mutation. Le contribuable s'y attend. Tout le monde sait qu'il n'est guère possible de dresser un acte concernant sa vie civile, sans débourser certains frais inévitables. Ces dépenses sont comme un revers de médaille, la compensation ou le prix des avantages retirés par les contractants. Aussi, ceux-ci ne feront-ils pas de difficultés pour acquitter les droits. Si, au contraire, une taxe d'enregistrement est réclamée longtemps après le fait ou l'écrit qui lui donne ouverture, la situation n'est plus la même. Le contribuable se croyait quitte envers le Trésor, et voilà que ses agents viennent, par une réclamation inattendue, grever son budget, peut-être modique et laborieusement équilibré, d'une dépense supplémentaire, relative à une affaire que l'on croyait depuis longtemps réglée d'une façon absolument définitive. Cette réclamation provoquera chez le contribuable une légitime résistance : il paiera, sur les menaces du Fisc, peut-être même, préférera-t-il s'exposer à des poursuites. Dans tous les cas, il s'exécutera de mauvaise grâce, jurant de soustraire dorénavant à la connaissance de la Régie tout ce qui peut se prêter à une dissimulation.

Dès lors, les courtes prescriptions apparaissent comme le seul moyen de donner au contribuable, quelque temps après l'accomplissement du fait imposable, une sécurité définitive vis-à-vis du Trésor. Elles rendent plus supportable la charge de l'impôt, en la compensant par la rapidité relative du paiement.

Il faut aller plus loin ; les courtes prescriptions ne se bornent pas à être inoffensives pour le Trésor ; elles lui sont favorables, au même titre qu'au contribuable lui-même. Ceci est aisé à comprendre.

Elles permettent, en effet, une prompte régularisation des perceptions, et favorisent, dès lors, éminemment, l'application exacte des lois d'enregistrement, en rapprochant le recouvrement de l'impôt de son fait générateur. Elles simplifient le service, évitent les vieilles affaires et la paperasserie; elles empêchent les anciens articles de s'éterniser sur les sommiers. De plus, elles présentent l'immense avantage de stimuler l'activité des agents de l'Administration, dans la recherche de la matière imposable et la perception régulière des taxes ; elles tiennent en éveil l'attention du personnel, par la crainte de leur avènement imminent. Enfin, nous verrons que la réclamation de certains droits par la Régie ne peut être couronnée de succès que si elle se produit à une époque très voisine et presque contemporaine de l'ouverture du droit lui-même. Pourquoi ? Parce que la matière imposable est souvent très variable dans sa physionomie et sa valeur. Et, comme la seule base légitime pour liquider les droits est la valeur des biens, au moment de la rédaction des actes ou de l'accomplissement des mutations, il est urgent de vérifier, le plus rapidement possible, les évaluations fournies par les contribuables. Sinon, la matière imposable aura augmenté ou diminué de valeur, ce qui rendra très difficile, et peut-être impossible, la découverte des insuffisances commises au préjudice du Trésor. Une prescription bientôt acquise, en empêchant tout retard, ne peut qu'être très favorable, dans cette hypothèse.

Enfin, si, par malheur, un agent laisse prescrire une action, le Trésor n'a-t-il pas une garantie dans la responsabilité du comptable en faute ? Cette dernière considération réduit donc à néant les inconvénients possibles des courtes prescriptions.

Indépendamment du caractère plus ou moins apparent de l'impôt, il faut citer, comme susceptible parfois d'exercer une influence sur le délai de la prescription, la nature même du droit contre lequel elle court. C'est ainsi que la prescription des pénalités s'accomplit d'une façon plus rapide et en vertu de règles moins rigoureuses que celle des droits simples.

Remarquons enfin :

1° Que si la faute du préposé joue un rôle important dans la graduation des délais, il n'en est pas de même de la faute du contribuable. Cette faute est indifférente en cette matière. Ce qui le prouve, c'est que, à égalité de faute, la prescription est souvent d'une durée différente. Ainsi, le droit d'expertiser la valeur d'un fonds de commerce cédé à titre onéreux se prescrit par trois mois, tandis qu'en matière de vente d'immeubles, la Régie dispose d'un an pour établir l'insuffisance du prix. Est-ce à dire que l'insuffisance d'évaluation d'un immeuble soit plus coupable, de la part du redevable, que l'insuffisance de valeur vénale d'un fonds de commerce ? Non, assurément ;

2° Que le législateur n'a point gradué les délais d'après les différentes catégories de droits dont le recouvrement est confié à l'Administration. En d'autres termes, il n'a pas établi un délai spécial pour les droits d'enregistrement ; un autre délai pour les droits de timbre..., etc. La nature intrinsèque des taxes est sans influence sur la durée de la prescription.

## QUATRIÈME SECTION

### Classification des prescriptions.

Après avoir noté les tendances générales qui ont présidé à la réglementation des courtes prescriptions, il est nécessaire de les classer dans un certain nombre de familles aux traits communs. Cette question revient, à nos yeux, à se demander quels sont les droits qui ont paru au législateur remplir les conditions indiquées ci-dessus, c'est-à-dire quels sont les droits dont le Receveur a pu connaître, soupçonner ou rechercher l'exigibilité.

Or, si nous examinons avec attention la suite des textes épars qui régissent la matière, nous constatons trois catégories différentes de droits qui ont été considérés par le législateur comme pouvant être prescrits après un bref délai. Ce sont :

*a*) Les droits rectificatifs, entamés ou supplémentaires (ces trois qualificatifs sont synonymes) ;

*b*) Certains droits non supplémentaires, mais dont l'ouverture a pu être connue de la Régie ou recherchée par elle ;

*c*) Certains droits que nous appellerons litigieux, en ce sens que leur réclamation a été adressée sous la forme d'une poursuite extra-judiciaire.

C'est à l'une de ces trois idées fondamentales que l'on peut ramener les courtes prescriptions. Il faut fournir quelques explications sur chacune d'elles.

## A

### Droits rectificatifs.

La perception de l'impôt sur un acte ou une mutation est la recette de l'ensemble des droits qui, d'après la loi fiscale, doivent frapper l'acte présenté ou la déclaration souscrite.

Cette perception est régulière, lorsque le montant exact des droits exigibles a été encaissé par le Receveur.

Elle est irrégulière, lorsque le préposé a exigé du contribuable, en retour de la formalité, une somme supérieure ou inférieure à celle qui devait être perçue. En cas d'excès de perception, le Trésor, qui a trop encaissé, devient débiteur, vis-à-vis du contribuable, de tout ce qui excède le montant de sa créance.

En cas d'insuffisance de perception, c'est le contribuable qui se trouve débiteur, à l'égard de la Régie, d'un supplément de droits égal à la différence existant entre les sommes dues et les sommes acquittées.

Ces suppléments dus au Trésor, ces excédents remboursables aux contribuables, constituent ce que nous appelons des droits rectificatifs. Comme ce nom l'indique, ces droits sont destinés à rectifier une erreur, en plus ou en moins, commise par l'agent taxateur. Ils se caractérisent nettement par ce fait qu'ils sont entamés, c'est-à-dire supposent une perception préalable, à laquelle ils sont indissolublement liés. Leur nature est tronquée : ce ne sont point des perceptions, mais des fractions de perceptions.

Or, les droits rectificatifs ont été placés par le législateur fiscal sous un régime de prescriptions de courte durée. C'est toujours après un bref délai (qui s'échelonne entre trois mois et cinq années), que se prescrit l'action en payement de ces

droits régularisateurs et retardataires. Cette brièveté témoigne de la sagesse du législateur.

Nous n'avons rien à dire pour justifier cette brièveté, en ce qui concerne les excès de perception. Nous avons vu plus haut que la prescriptibilité rapide des demandes en restitution formées par les contribuables indûment taxés, se justifiait par des considérations d'intérêt budgétaire sur lesquelles il n'y a pas lieu de revenir.

En ce qui concerne les insuffisances de perception commises par le Receveur, quelques développements sont nécessaires.

Elles peuvent provenir de deux causes :

1° Le fait exclusif du préposé ;

2° Une insuffisance d'évaluation de la matière imposable, ou une omission de valeurs, commise par le contribuable.

Le premier cas se présente, lorsque le Receveur se trompe dans la liquidation des droits exigibles sur l'acte présenté.

Le deuxième cas suppose, au contraire, une liquidation exacte de l'impôt par le Receveur : toutes les dispositions de l'acte ont été taxées ; le tarif est conforme à la loi fiscale ; les calculs sont exacts. Néanmoins, le Trésor n'est pas désintéressé de ses droits ; la perception est insuffisante, parce que les rédacteurs de l'acte enregistré ont omis, par fraude, négligence ou ignorance, certaines valeurs sujettes à l'impôt, ou, simplement, ont assigné à ces valeurs une estimation inférieure à la réalité.

Or, que l'insuffisance provienne de la seule faute du préposé, qui tarife insuffisamment un acte en tous points sincère et conforme à la réalité ; ou qu'elle implique, au contraire, une inexactitude commise par les parties dans l'évaluation en l'énumération des valeurs passibles de l'im-

pôt, le législateur a estimé que, dans l'un et l'autre cas, l'irrégularité dont la perception est entachée doit être régularisée peu de temps après cette perception elle-même. Et, pour assurer cette régularisation rapide, il impartit à la Régie un délai d'action d'une durée limitée.

On ne saurait trop louer le législateur d'avoir abrégé le délai de la prescription, en ce qui concerne les droits rectificatifs dus au Trésor. Il n'est pas difficile de prouver, en effet, qu'ils réalisent complètement les conditions examinées plus haut et qui justifient les courts délais.

Quand l'insuffisance de perception résulte de la seule faute du préposé, il n'y a aucune difficulté à admettre que la Régie doive, à peine de déchéance, réparer bientôt la faute de son agent. Ce dernier a été mis en demeure, par la présentation de l'acte à la formalité, de connaître le fait imposable, non seulement dans son existence, mais dans son taux. Le meilleur moyen d'instruire la Régie du fait générateur de l'impôt, c'est de présenter à ses agents, pour être enregistré, l'acte ou la déclaration relatant ce fait générateur. Cette présentation à la formalité permet au Receveur de liquider et de percevoir les droits dus au Trésor ; si la perception du préposé est insuffisante, c'est à lui seul qu'il faut s'en prendre ; sa faute est manifeste ; et si l'intérêt du Fisc exige que cette insuffisance puisse être régularisée par la recette d'un supplément de droit, il faut reconnaître que la Régie n'a nullement besoin de trente années pour opérer cette régularisation. D'ailleurs, les contribuables, n'ayant rien à se reprocher, puisque leur acte est sincère et les évaluations exactes, ont droit, après un temps très bref, à une complète tranquillité.

Quand, au contraire, l'insuffisance de perception est due à une erreur d'évaluation ou à une omission commises par le contribuable, il semble qu'il est étrange et imprudent de laisser prescrire, après un bref délai, l'action du Trésor, dont le préposé, obligé de liquider les droits sur les valeurs déclarées par les parties, paraît n'avoir rien à se reprocher.

Au fond, cette apparence est trompeuse, et la courte prescription se justifie, même dans cette hypothèse.

D'abord, l'acte enregistré, malgré l'insuffisance ou l'omission dont il est affecté dans notre hypothèse, n'en porte pas moins à la connaissance du Receveur le fait passible de l'impôt. Or, nous avons vu que, du moment où ce fait est connu du Receveur, la brève prescription se trouve légitimée, car l'agent du Trésor n'est pas pris au dépourvu.

D'autre part, quand un acte est soumis à la formalité, le Receveur ne doit pas perdre de vue que son rôle est double, et ne se borne pas à la perception des droits sur les actes, tels qu'ils lui sont soumis. Il faut, en outre, vérifier minutieusement l'exactitude des valeurs déclarées par le contribuable et sur lesquelles a été acquitté l'impôt. Ces deux opérations, la recette et le contrôle de cette recette, se complètent l'une l'autre. La seconde garantit la première ; car, s'il n'appartenait pas aux agents de rechercher les insuffisances ou omissions commises dans les actes, et de réclamer, le cas échéant, un supplément de droit, le montant du droit à payer dépendrait du bon plaisir du contribuable, et l'on se figure aisément que les fraudes se multiplieraient à raison de l'impossibilité de les contrôler. Ajoutons que la vérification des valeurs et évaluations est facilitée, dans une très large mesure, aux agents de l'Enregistrement, par un système de documentation et de références complet et sûr

(Tables des baux ; Tables des décès ; Renseignements fournis par les Mairies ; Locations verbales ; Répertoire général ; Droit de communication et d'investigations dans les documents des autres administrations financières, etc., etc.). A raison de ces moyens de contrôle très efficaces, les préposés sont, dans la majeure partie des cas, en mesure de mettre la main sur les insuffisances ou omissions que la fraude ou l'ignorance peuvent engendrer.

Dès lors, se trouve légitimée la brièveté de la prescription des droits exigibles sur les insuffisances et les omissions provenant de la faute des parties.

Toutefois, il peut arriver que, dans certains cas, heureusement exceptionnels, les fausses évaluations contenues dans les actes soient très malaisées à établir, à raison de l'absence de preuves, de bases, de points de comparaison. Cette difficulté sera parfois une impossibilité absolue. Comment, en effet, découvrir certaines omissions dans les déclarations de succession? Titres négociables au porteur, non déposés dans les Banques, créances sous seing privé non enregistrées, numéraire, mobilier, etc., constituent tout autant de valeurs que les héritiers peuvent souvent, avec une impunité absolue, soustraire à la connaissance de l'agent taxateur, lorsque ces valeurs n'ont pas laissé dans les documents du bureau, ou ailleurs, des traces saisissables. Et alors, ne serait-il pas sage de compenser la difficulté de la découverte par une prolongation du délai de la prescription libératoire de l'héritier?

Il faut répondre que le législateur fiscal ne peut procéder que par règles générales, embrassant toute une catégorie d'hypothèses, et ne saurait entrer dans des questions de fait, contingentes, variant d'un cas à un autre, dont la solution

dépend souvent des interprétations individuelles, et même, du hasard. Comment apprécier si un Receveur a pu ou non découvrir la fraude? Question délicate. Du reste, où s'arrêtent les recherches des agents? Et n'est-il pas vrai qu'une circonstance fortuite fera parfois apparaître, aux yeux du Receveur, l'irrégularité commise au préjudice du Trésor? Enfin, à supposer que cette irrégularité soit absolument introuvable, ce n'est pas en augmentant la durée de l'action de la Régie que l'on rendrait possible sa découverte. Si une insuffisance est cachée, elle demeurera telle, et, plus on s'éloignera de l'époque où elle a été commise, moins il sera possible de l'établir. Il en est de même des omissions. Enfin, nous avons vu plus haut que la matière imposable varie sans cesse, et que, par suite, l'évaluation insuffisante qui en est donnée dans un acte, ne peut être établie avec succès qu'à une époque rapprochée de cet acte lui-même. C'est, en effet, la valeur à l'instant du contrat, qui seule doit être prise en considération pour la perception de l'impôt.

Nous croyons donc avoir justifié pleinement la prescription des insuffisances et omissions.

### B

**Droits non rectificatifs, mais dont l'ouverture a pu être, néanmoins, connue de la Régie ou recherchée par elle.**

Il est des droits qui, sans être rectificatifs d'une perception entamée et irrégulière, ont été soumis par le législateur à des prescriptions de courte durée. Ces droits ne doivent pas être confondus avec ceux de la première catégorie, puisque, nous le répétons, ils sont principaux, c'est-à-dire réclamés sur un acte qui n'a pas été soumis à la formalité, et n'a pu,

dès lors, donner lieu à aucune perception antérieure. Ainsi, pour fixer les idées par un exemple, le droit exigible sur une succession non déclarée par les héritiers est une taxe principale, en ce sens que sa perception n'a pas été ébauchée, entamée ; son montant intégral est dû au Trésor. Au contraire, le droit dû sur des valeurs héréditaires omises par les héritiers dans la déclaration souscrite par eux, est un droit rectificatif, puisqu'il suppose une perception antérieure, mais insuffisante, et qu'il faut compléter par une recette supplémentaire.

Il ne sera question, dans cette deuxième classe, que des droits principaux, puisque les perceptions rectificatives rentrent dans la première catégorie, que nous venons d'examiner plus haut.

Or, quelles sont les raisons qui paraissent avoir amené le législateur à établir une courte prescription pour certains de ces droits principaux qui, ne supposant point la présentation à la formalité, de l'acte ou de la déclaration sur lesquels ils devaient être perçus, semblent échapper, en cela, à la connaissance de la Régie ?

Les raisons dont le législateur s'est inspiré sont faciles à trouver. Il faut remarquer, d'abord, que l'enregistrement de l'acte sur lequel est dû un droit, n'est pas l'unique circonstance qui puisse avertir la Régie de l'ouverture de ce droit. Souvent, l'Administration sait qu'un droit d'enregistrement est dû, sans que l'acte générateur de ce droit lui ait été présenté. Cela a lieu lorsque l'ouverture de la créance du Trésor se rattache à un fait apparent, saisissable, laissant des traces. Cela a lieu, également, quand la cause génératrice du droit, étant par elle-même insaisissable, est devenue

palpable, apparente, ostensible, grâce à la présentation à la formalité d'un acte ou d'un répertoire qui la démontrent nettement.

Quoi qu'il en soit, et sans sortir du domaine des généralités où nous sommes ici, disons seulement que, outre les droits rectificatifs, certaines autres catégories de taxes peuvent, sans inconvénients pour le Trésor, se prescrire après un bref délai, à raison de la connaissance que la Régie peut avoir de leur ouverture.

Les faits que le législateur a envisagés comme pouvant constituer une preuve, un commencement de preuve ou une simple présomption d'exigibilité, sont :

1° Le décès ;

2° La périodicité de certaines taxes. Une taxe périodique ne peut jamais, en effet, se soustraire à la connaissance de la Régie, puisque l'exigibilité d'une pareille taxe ne dépend que de l'avènement de l'échéance ;

3° La présentation au Receveur d'un acte ou d'un répertoire susceptible de fournir la preuve du fait générateur de l'impôt, sans en constituer le titre. Si l'acte ou le répertoire en constituent le titre, le droit d'enregistrement doit être perçu, et nous retombons dans l'hypothèse des droits rectificatifs ;

4° La délivrance de l'exécutoire en matière d'assistance judiciaire.

### C

### Certains Droits litigieux.

Enfin, le législateur a estimé qu'une courte prescription s'imposait dans un troisième et dernier cas : c'est celui où le créancier (Trésor ou contribuable) a exercé des poursuites,

en vue du recouvrement de ses droits. Ces poursuites démontrent avec évidence que le créancier n'ignore point l'action qui lui compète, puisqu'il l'exerce. Or, le législateur a frappé d'une prescription très rapide les droits qui font ainsi l'objet d'une poursuite extra-judiciaire, à moins que ces poursuites soient renouvelées bientôt, ou qu'elles aboutissent à une instance liée. Sans cela, le droit ainsi réclamé sera prescrit.

Cette manière de voir du législateur est tout à fait justifiée : la faute du poursuivant est certaine, et, d'autre part, il ne faut pas tenir le débiteur sous la menace indéfinie d'une poursuite entamée ou d'un procès éventuel. Enfin, il importe à l'ordre public et à la sécurité des transactions que la source des procès soit tarie, et que les situations incertaines ne se prolongent pas trop longtemps.

Nous en avons terminé avec les considérations générales. Nous allons aborder, maintenant, la deuxième partie de ce travail, qui est consacrée à l'étude successive des diverses prescriptions des droits d'enregistrement. Nous nous conformerons, dans cette étude, à la classification tripartite que nous venons d'ébaucher et de justifier (droits rectificatifs, droits apparents, droits litigieux). A ces trois classes de droits correspondront trois sections différentes. Enfin, dans les deux dernières sections, nous étudierons :

1° Le régime de prescription de certaines taxes spéciales, créées depuis la loi de Frimaire ;

2° Les prescriptions de droit commun (trentenaire et quinquennale).

En résumé, la deuxième partie de cette thèse sera divisée en cinq sections :

**A**

**Droits rectificatifs, c'est-à-dire destinés à régulariser une erreur de perception commise lors d'un enregistrement antérieur.**

*Faute du Préposé.*

*a)* Première catégorie d'erreurs : Insuffisances commises au préjudice du Trésor.

1° Insuffisances provenant de la seule faute du préposé ;

*Faute des Parties.*

2° Insuffisances provenant d'une erreur d'évaluation commise par les parties ;

3° Insuffisances provenant d'une omission dans une déclaration de succession.

**B**

**Droits non rectificatifs, ne se rattachant pas à un enregistrement préalable, mais dont l'ouverture a pu être connue ou recherchée par la Régie.**

1° Pénalités ;

2° Droits de succession ;

3° Taxes périodiques ;

4° Recouvrement des exécutoires en matière d'assistance judiciaire.

**C**

**Droits litigieux, c'est-à-dire qui ont été réclamés par la voie d'une contrainte laissée en suspens.**

**D**

**Prescription de certaines taxes spéciales, créées depuis la loi de Frimaire.**

**E**

**Prescriptions trentenaire et quinquennale.**

# DEUXIÈME PARTIE

## *Étude successive des diverses prescriptions.*

---

## PREMIÈRE FAMILLE

### *Droits rectificatifs.*

---

#### SECTION PREMIÈRE

#### **Insuffisances de perception.**

§ I. — *Insuffisances de perception provenant de la seule faute du Receveur.*

L'article 61 de la loi du 22 Frimaire s'exprime en ces termes : « Il y a prescription pour la demande des droits... savoir : 1° après deux années, à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'un droit non perçu sur une disposition particulière, dans un acte, ou d'un supplément de perception insuffisamment faite... »

Cette disposition législative soumet à une prescription de deux ans les droits que le Receveur a négligé de percevoir sur un acte présenté à la formalité. Ces irrégularités, commises par le préposé, sont de deux sortes : *a* perception insuffisamment faite ; *b* droit non perçu sur une disposition particulière, dans un acte.

Il y a perception insuffisante, lorsque le Receveur liquide l'impôt d'après un tarif inférieur à celui qui devait être

appliqué. Ce cas se présente, par exemple : quand une obligation subrogative, qui doit être enregistrée au tarif de 1 0/0, ne l'est qu'à 0,50 0/0. Il y a aussi perception insuffisante, lorsque le préposé a perçu l'impôt sur une somme inférieure à celle qui devait le supporter. Citons, à titre d'exemple, l'hypothèse où le Receveur aurait omis d'ajouter au prix en numéraire d'une vente d'immeubles, les diverses charges en nature ou en travail que le vendeur impose à l'acquéreur. Ces charges doivent, en effet, s'ajouter au prix, pour le calcul des droits de mutation.

Il y a, au contraire, omission d'un droit sur une disposition particulière, dans un acte, lorsque cet acte contient plusieurs stipulations séparées, distinctes, ne dérivant pas les unes des autres, et devant, à ce titre, être assujetties chacune à un droit particulier, en vertu de l'article 11 de la loi de Frimaire. Le Receveur s'abstient de taxer une de ces stipulations: c'est une omission de droit sur une disposition particulière. Ainsi, la renonciation de la femme à son hypothèque légale sur l'immeuble vendu par son mari constitue une disposition indépendante de la vente, si la femme renonçante n'est pas covenderesse.

Quoi qu'il en soit, nous désignerons sous le nom générique d'*insuffisances de perception*, non seulement les perceptions insuffisantes proprement dites, mais encore les omissions de droits sur une disposition particulière.

Or, lorsque l'une de ces deux irrégularités se produit dans l'enregistrement d'un acte, l'Administration ne jouit que d'un délai de deux ans pour réclamer au contribuable le supplément de droit exigible.

Cette prescription biennale repose sur la faute du préposé. C'est dans cette faute qu'elle trouve sa justification. Quels

sont donc les éléments nécessaires pour que cette faute existe et que la prescription de l'article 61 trouve son application ?

Il faut, tout d'abord, un enregistrement préalable. Ce n'est qu'après cette formalité que la prescription biennale commencera à courir. Cette règle est absolue ; elle résulte des termes formels employés par l'article 61. Elle résulte, également, de la nature même des choses, puisque les droits dont nous nous occupons ici sont réclamés à titre complémentaire et rectificatif. On ne rectifie pas le néant. Donc, la prescription biennale nécessite, préalablement à son ouverture, un enregistrement entamé.

Ce principe, qui a rallié à lui tous les auteurs, a été respecté fidèlement par la jurisprudence. La Cour de Cassation a reconnu notamment, dans cet ordre d'idées, que la seule prescription applicable aux droits simples dus sur un jugement est la prescription trentenaire, si les jugements n'ont pas été enregistrés, alors même que le greffier aurait remis au Receveur l'extrait du jugement, conformément à l'article 37 de la loi du 22 Frimaire an VII.

Toutefois, un arrêt de Cassation, du 27 décembre 1892 (Wahl, t. II, p. 318, note), que nous commenterons plus loin, d'une façon plus détaillée, semble indiquer que la seule preuve acquise de l'exigibilité du droit fait courir la prescription biennale, sans spécifier que cette preuve doive résulter nécessairement d'un enregistrement. Néanmoins, nous ne croyons pas qu'il faille tirer des termes de cet arrêt une pareille conséquence, qui serait un démenti formel à une jurisprudence séculaire. Dans l'espèce tranchée par la décision de la Cour, la preuve était fournie à la Régie par un acte formalisé, et la difficulté ne se posait donc pas

à ce point de vue. Il est certain que la Cour n'a entendu parler que d'une preuve résultant d'un enregistrement. Cela est sous-entendu, et elle n'a pas jugé nécessaire d'insister sur la nécessité d'une condition que personne ne conteste.

Il faut assimiler à la présentation de l'acte à la formalité, la déclaration verbale à laquelle sont parfois assujettis les redevables, en l'absence d'un écrit. Il en est ainsi, notamment, pour les mutations d'immeubles ou de fonds de commerce, les mutations par décès, etc. De pareilles déclarations, que le Receveur doit, d'ailleurs, analyser sur son registre, équivalent à la présentation du titre et font, dès lors, courir la prescription biennale.

En résumé, le législateur a voulu faire courir la prescription biennale du jour de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration.

Il faut, outre l'enregistrement, une deuxième condition pour que la prescription biennale s'applique. Elle peut être ainsi formulée : il faut que la perception effectuée par le Receveur, lors de l'enregistrement, soit inférieure au montant des droits qu'il aurait dû percevoir. Il est nécessaire, en d'autres termes, que le Receveur ait commis une insuffisance de perception, une faute de liquidation.

Or, pour que l'on puisse équitablement taxer de faute un préposé, il faut nécessairement (la raison suffit à l'indiquer) que rien ne motive, ne justifie la non-perception d'un droit ; il faut, en d'autres termes, que les droits insuffisamment perçus par le Receveur aient pu et dû être acquittés séance tenante, au moment de la formalité ; il faut que le préposé, mis en situation de faire acquitter le droit exigible, ait perçu moins que ce qu'il devait percevoir, en échange de la formalité donnée par lui.

Donc, si un motif légitime, quel qu'il soit, pourvu que la loi fiscale l'admette, a empêché le Receveur de percevoir la totalité ou une partie des droits, au moment de la présentation de l'acte à la formalité, il n'y a pas faute de la part de l'agent de la Régie, et la prescription biennale ne saurait courir.

Posons donc cette règle fondamentale : La prescription biennale éteint seulement les droits dont le Receveur a été mis en demeure, par la présentation de l'acte à la formalité, d'effectuer l'encaissement intégral et immédiat, comme conséquence inévitable de cette formalité même.

La question qui se pose est donc la suivante : Quels sont les droits dont l'enregistrement d'un acte nécessite la perception immédiate, et dont, par suite, le défaut de paiement préalable oblige le Receveur à refuser la formalité ? Quels sont les droits dont l'exigibilité est contemporaine de la formalité ?

Ces droits doivent réunir plusieurs conditions :

1° Il faut, d'abord, que leur exigibilité soit certaine, et, pour qu'elle soit certaine, il faut qu'ils reposent sur des faits juridiques certains et actuels, au jour de l'enregistrement ;

2° Il faut, de plus, que le droit soit certain dans son quantum, c'est-à-dire que les sommes qui servent de base à sa liquidation, soient liquides et déterminées, au moment de l'enregistrement ;

3° Il faut, ensuite, que les parties n'aient point dissimulé la nature véritable de l'acte présenté à la formalité, de telle sorte que le Receveur ait été dans l'impossibilité absolue d'en saisir les effets réels ;

4° Il faut, enfin, que l'acte présenté à la formalité constitue le titre ou la preuve de l'exigibilité du droit. Cette der-

nière condition est la plus délicate, la plus difficile à saisir. Aussi, la plaçons-nous la dernière, pour pouvoir consacrer à son étude de plus longs développements.

Si ces quatre conditions sont réunies, le droit devait être perçu par le Receveur, rien ne mettant obstacle à cette perception immédiate, et la prescription biennale court contre la Régie. Si, au contraire, l'une d'elles fait défaut, le droit ne pouvait être perçu, lors de la présentation de l'acte ; le Receveur n'a commis aucune faute, et la prescription biennale n'est pas applicable.

Examinons successivement ces quatre conditions.

§ I. — Il faut d'abord, disons-nous, que l'acte présenté constate des faits juridiques réels, existants au moment de sa présentation. L'impôt de l'enregistrement ne peut se comprendre sans une base, et cette base, c'est un acte, un fait réel, et non une simple possibilité, une pure probabilité. Donc, si l'accomplissement de ce fait n'est pas chose certaine, au moment de l'enregistrement, et se trouve tenu en suspens par une condition, il s'ensuit que l'exigibilité du droit est suspendue, au même titre que le fait qui lui sert de fondement. Tant que le droit du particulier ne s'ouvre pas, celui du Trésor ne saurait s'ouvrir ; l'un est la conséquence de l'autre.

Dès lors, si un acte présenté au Receveur contient une stipulation affectée d'une condition suspensive, le Receveur devra s'abstenir de percevoir l'impôt sur elle. Il n'est rien dû, ou du moins, il n'est dû qu'un droit fixe, jusqu'au jour de l'avènement de la condition.

Par conséquent, le défaut de perception du droit proportionnel sur une stipulation affectée d'une condition suspen-

sive ne constitue pas, de la part du préposé, une faute susceptible de faire courir la prescription biennale. Si la condition se réalise, l'Administration disposera de trente années pour réclamer le droit exigible sur cette réalisation, à moins que l'acte constitutif de cette réalisation même, ou la déclaration la constatant, ne soient présentés à l'enregistrement.

D'ailleurs, la théorie adverse aboutirait à des conséquences inadmissibles : l'action du Trésor se trouverait prescrite avant d'avoir vu le jour. Car, c'est souvent, en effet, plus de deux ans après l'enregistrement de l'acte contenant la clause conditionnelle, que l'évènement vient à se réaliser.

Aussi, notre règle s'est-elle toujours imposée à l'unanimité des auteurs et des tribunaux. Les stipulations conditionnelles échappent à la déchéance biennale.

La jurisprudence a, notamment, appliqué cette règle aux ouvertures de crédit. Un pareil contrat apparaît comme une stipulation de prêt consentie sous la condition suspensive que l'emprunteur usera de la faculté d'emprunter, de puiser dans les caisses du créditeur, jusqu'à concurrence d'une certaine somme, et au fur et à mesure de ses besoins. Aussi, la loi du 23 août 1871 scinde-t-elle en deux portions égales la perception du droit d'obligation sur les ouvertures de crédit. La première moitié (soit 0,50 0/0) est perçue sur l'acte d'ouverture ; la deuxième moitié (0,50 0/0) devient exigible lors de la réalisation du crédit, et dans les limites de cette réalisation. Or, il a été décidé souvent que l'on ne saurait nullement se prévaloir de l'enregistrement de l'acte d'ouverture, effectué depuis plus de deux ans, pour repousser la réclamation de la deuxième fraction du droit, devenu exigible sur la réalisation. Seule la prescription trentenaire pourrait être invoquée efficacement.

De même, les mutations soumises à une condition suspensive sont enregistrées au droit fixe. Ainsi, la clause d'un acte de société portant que les biens communs appartiendront au survivant des associés, constitue une vente conditionnelle passible d'un droit de 3 francs, lors de l'enregistrement de l'acte de société, et du droit proportionnel de mutation, lors de la réalisation de la clause de survie. Dès lors, la non-perception de ce droit proportionnel, sur l'acte de société, ne constitue pas une faute, une omission de perception, dans le sens de l'article 61. La prescription biennale ne saurait courir, au sujet de ce droit, que le jour où serait présenté à la formalité un acte constatant l'accroissement.

Il importe, toutefois, de ne pas confondre la condition et le terme. Dans le contrat à terme, le fait imposable existe d'une façon certaine ; son exécution est seulement reculée à une époque ultérieure. Mais ce recul ne saurait mettre obstacle à l'exigibilité immédiate du droit, lors de l'enregistrement du contrat à terme. Donc, si le Receveur se trompe et croit utile d'exonérer momentanément de toute taxe les clauses affectées d'un terme, il commet une faute, et toute réclamation sera interdite à la Régie, deux ans après l'enregistrement du contrat (Instruction 2414, § 4).

§ II. — Supposons la première condition réalisée : le fait imposable est certain. Cela ne suffit pas ; car, certain dans son existence, il peut être incertain en ce qui concerne son taux, son quantum, en un mot, en ce qui concerne les sommes qui, en définitive, doivent supporter l'impôt. Un exemple est nécessaire.

Supposons que le Receveur soit appelé à enregistrer un marché de travaux dont le prix, fixé à une somme déterminée par unité de travail, ne peut être exactement connu

au moment de la formalité, par suite de l'incertitude même du montant des travaux à effectuer. Dans cette hypothèse, il faut distinguer entre l'existence même du contrat, qui est certaine, et le montant définitif des sommes auxquelles il devra s'appliquer. Or, en présence de l'impossibilité de prévoir l'avenir et d'évaluer avec exactitude, au moment de l'enregistrement, le prix payé à l'entrepreneur, qui, cependant, sert seul de base légitime à la liquidation du droit proportionnel de marché, il est nécessaire de fournir au Receveur une évaluation provisoire, d'après les probabilités et les moyennes ; et c'est cette évaluation qui servira de base à la liquidation des droits. Si, ultérieurement et au cours des travaux, l'évaluation provisoire vient à être dépassée pour un motif quelconque, un supplément de droit deviendra exigible sur le montant du dépassement.

Or, les suppléments de droits, qui ne pouvaient être perçus au moment de la formalité, mais qui deviennent exigibles ultérieurement, échappent incontestablement à la prescription biennale : le Receveur n'est pas en faute ; le fondement de la prescription fait défaut. Pour pouvoir liquider et percevoir un droit, il faut, non seulement se trouver en présence d'un fait réel et non conditionnel, mais encore de sommes définitivement déterminées. Si les sommes sont incertaines, la perception ne peut être que provisoire ; l'Administration pourra réclamer pendant trente ans le supplément ultérieurement dû.

La jurisprudence a constamment maintenu, en cette matière, l'application de la prescription trentenaire. Il est inutile d'énumérer toutes les décisions rendues à ce sujet, car elles sont parfaitement homogènes et pareillement motivées.

Un jugement du Tribunal de la Seine du 10 novembre 1904 (*R. Pratique*, n° 3193, 1905), dont nous dirons un mot, à raison de sa date récente, a appliqué la prescription trentenaire à une espèce intéressante : un contrat de société en nom collectif, passé entre deux personnes, avait réservé au survivant des deux associés le droit de conserver, pour son compte personnel, tout l'actif social, en tenant compte aux héritiers du prédécédé de leur part dans le dit actif, déterminée d'après le dernier inventaire. Le décès de l'un des associés s'étant produit, le survivant opta pour la conservation de l'actif, dans un acte qui fut présenté à l'enregistrement et assujetti au droit de mutation sur la part cédée. Or, le prix de la cession était encore incertain, le jour de l'enregistrement ; car l'inventaire des facultés sociales, d'après les chiffres duquel devait être fixé définitivement ce prix, n'était pas encore terminé, à la date de la formalité. Le Receveur fut, dès lors, obligé de percevoir le droit de mutation sur une somme provisoirement estimée, sous la réserve de réclamer un supplément, le jour où les opérations de l'inventaire une fois terminé feraient ressortir un excédent. Mais, la clôture de l'inventaire n'ayant été effectuée que plus de deux ans après l'enregistrement de l'acte de cession, les parties crurent pouvoir repousser la demande d'un supplément de droit faite par le Receveur, en se retranchant derrière la prescription biennale. Le Tribunal a refusé d'admettre cette prétention et validé la contrainte de la Régie. « Attendu....., dit-« il, que la prescription biennale ne vise point le cas où la « valeur, sur laquelle doit être calculé le droit proportionnel, « ne peut être déterminée au moment où l'acte est présenté « à la formalité, parce que cette valeur dépend d'événements « postérieurs inconnus ; que, dans ces conditions, l'éva-

« luation reste essentiellement provisoire ; que la déclara-
« tion des parties peut être démentie par les événements,
« mais ne peut être réputée fausse ; qu'en conséquence,
« l'article 61 est inapplicable.... » Ce jugement est formel ; ses considérants se résument d'un mot : la prescription biennale ne court que s'il y a faute du préposé, au moment de la formalité, ce qui n'existe pas dans l'hypothèse des perceptions provisoires.

§ III. — Une troisième condition nécessaire à l'ouverture de la prescription biennale, c'est l'absence, dans l'acte présenté à la formalité, de toute falsification, de toute dissimulation susceptible de masquer complètement au Receveur le caractère réel de l'acte. Si l'acte est dissimulé, le Receveur est dans l'impossibilité matérielle de connaître sa véritable nature, et, par suite, d'effectuer une taxation conforme à la réalité juridique. Laisser prescrire par deux ans, du jour de l'enregistrement, les droits dus sur la convention véritable, dont la Régie réclamera le montant, le jour de la découverte de la dissimilation, serait se faire le complice des fraudes du contribuable. D'ailleurs, à l'impossible nul n'est tenu : le Receveur ne pouvait pas, au moment de la formalité, taxer l'acte autrement que d'après ses énonciations apparentes. La dissimilation est l'œuvre secrète des parties ; le préposé l'ignore ; il doit percevoir d'après ce qu'il constate, et non d'après ce qu'il pourrait soupçonner. Dès lors, il n'est pas en faute ; il a régulièrement appliqué la loi fiscale, et la prescription biennale est inapplicable.

Remarquons, toutefois (et ce point est capital) qu'il ne suffit pas d'un acte obscur, compliqué et même faussement qualifié, pour mettre obstacle à la prescription biennale. Il

faut que la nature de la convention ait été cachée, masquée sous les apparences d'un contrat différent. Par exemple, une vente est déguisée sous la forme d'une donation en ligne directe, dans le but de bénéficier du tarif réduit, applicable aux libéralités entre parents rapprochés. Mais la fausse qualification d'un acte, dit M. Garnier, sans altération des conventions elles-mêmes, son obscurité et la difficulté de découvrir sa nature intrinsèque ne constituent pas des obstacles à la prescription biennale, s'il était, d'ailleurs, possible au Receveur de liquider régulièrement le droit, au moyen d'un examen attentif des clauses de l'acte, et d'une exacte appréciation de ses effets (Garnier, *Prescription*, 12969).

La jurisprudence a toujours reconnu ces principes. Elle a distingué entre la simple difficulté d'interprétation, qui n'empêche point la faute du Receveur d'exister, et la prescription biennale de courir, et, d'autre part, le travestissement total de l'acte, entraînant une perception insuffisante. Dans quelques espèces assez rares, toutefois, les Tribunaux secondaires ont déclaré la Régie forclose, après deux ans, sans que la perception du Receveur ait été entachée d'une faute quelconque, au moment de l'enregistrement. Les tribunaux de Nyons (22 février 1863) et de Brive (23 mars 1854) ont rendu, notamment, deux décisions qui peuvent s'expliquer, sinon se justifier, par les circonstances particulières de l'espèce, mais qui ne sauraient, toutefois, trouver grâce devant les termes de l'article 61 de la loi de Frimaire, qui impliquent une faute contemporaine de la formalité. Ces Tribunaux déclarent la prescription biennale applicable à une donation déguisée sous la forme d'une cession de créance, et à une cession de droits immobiliers faussement présentée sous

l'aspect d'une cession de droits mobiliers. Ils fondent leur décision sur ce fait que, dans les deux ans, qui ont suivi l'enregistrement, des documents ont passé sous les yeux du Receveur, qui l'ont édifié sur le véritable caractère de ces contrats. L'erreur de ces Tribunaux apparaît au grand jour ; ils oublient que le Receveur doit être mis à même, au moment de la formalité, et *non après*, de percevoir l'intégralité du droit exigible. Dans les deux espèces ci-dessus, ce n'est qu'après l'enregistrement que le préposé a pu démêler le véritable sens des conventions taxées, et, par suite, opérer une perception qui désintéresse le Trésor.

En résumé, voici ce qu'il faut retenir : les droits réclamés par la Régie, à la suite de la découverte d'une dissimulation commise par les parties dans un acte formalisé, se prescrivent par trente ans, si leur perception a été complètement impossible, au moment de la formalité.

§ IV.—Nous arrivons à la quatrième condition, c'est-à-dire au point le plus délicat de notre matière. Nous n'allons pas rencontrer ici cette unanimité de doctrine et cette continuité de jurisprudence que nous avons constatée jusqu'à présent.

Nous avons vu plus haut (et il est bon de répéter ici) que la prescription biennale de l'article 61, § 1, a son fondement et sa cause génératrice dans la faute du Receveur. Cette faute consiste à ne pas percevoir sur un acte présenté à la formalité l'ensemble des droits auxquels cet acte donne immédiatement ouverture, et la question revient, comme nous l'avons remarqué plus haut, à examiner quels sont les droits que la présentation d'un acte à l'enregistrement oblige le Receveur à faire acquitter, séance tenante, par les parties.

Or, outre les conditions que nous venons d'examiner plus haut, il en est une dernière qui est la plus difficile à préci-

ser. Elle est formulée de deux manières différentes par les auteurs.

Les uns disent : La prescription biennale de l'article 61 est applicable, par cela seul qu'un acte met l'Administration en situation de connaître une convention, et, par conséquent, l'ouverture du droit auquel cette convention est sujette. Il suffit que la convention sujette au droit, sans être présentée elle-même à la formalité, soit mentionnée ou supposée, en un mot, prouvée dans un acte enregistré.

Les autres, plus précis, plus restrictifs, disent : Il est nécessaire, pour que la prescription biennale puisse être valablement invoquée contre la Régie, que l'acte présenté à la formalité ne se borne pas à révéler l'ouverture du droit d'une façon complète, mais qu'il constitue le titre même de la convention sujette au droit, et, par suite, le titre même de l'exigibilité de ce droit.

Il faut, en effet, remarquer que les actes contiennent ou peuvent contenir deux catégories de clauses. Les unes constituent les stipulations mêmes que les parties ont eu en vue de constater, les dispositions dont l'acte est destiné à faire titre, en un mot, les accords, les faits juridiques auxquels l'acte fournit un instrument. Les autres sont des références, des allusions à des actes antérieurs, des rappels de conventions déjà existantes et puisant, par conséquent, leur titre dans des écrits autres que celui dont nous supposons la présentation à la formalité. En un mot, il y a, d'une part, les dispositions essentielles, formant l'objet et l'effet juridique de l'acte, et, d'autre part, les faits extérieurs ou antérieurs, dont l'acte ne fait que mentionner, ou soupçonner, ou supposer l'existence.

Ceci posé, si le Receveur omet de percevoir tous les droits exigibles sur les dispositions intrinsèques auxquelles l'acte sert de titre, il commet incontestablement une faute génératrice de la prescription biennale. Mais s'il ne perçoit pas de droit sur les mentions d'actes antérieurs, sur les énonciations, qui supposent l'existence d'une convention déjà passée, et non enregistrée, commet-il également une faute, qui ait pour effet de limiter à deux ans l'action de la Régie, en réclamation des droits dus sur la convention mentionnée ou supposée ?

Prenons un exemple : Un acte de bail immobilier est présenté à la formalité. Cet acte forme le titre du bail et donne ouverture incontestablement au droit de 0,20 0/0, sur le prix du bail. Si ce droit n'est pas perçu ou mal liquidé par le Receveur, la Régie n'a que deux ans pour rectifier la perception insuffisante ; pas de difficultés.

Mais ce bail contient, de plus, des énonciations desquelles il résulte que l'immeuble affermé a été acquis antérieurement par le bailleur, d'une personne déterminée, par convention verbale ou par écrit. Cette mutation, nous le supposons, n'a pas été enregistrée. La question qui se pose est celle de savoir si le Receveur jouira de deux ans ou de trente ans pour réclamer le droit auquel donne lieu, au profit du Trésor, cette mutation non enregistrée, dont l'acte de bail n'est pas destiné, dans l'esprit des contractants, à faire titre, mais que, néanmoins, il révèle au Receveur, d'une façon suffisamment probante pour autoriser la réclamation de l'impôt?

Or, la question de la prescription biennale ou trentenaire dépend tout entière d'une autre : Le Receveur est-il ou non autorisé à percevoir, séance tenante, au moment de l'enregistrement du bail, le droit de mutation, par ce fait que le

dit bail mentionne ou suppose la mutation ? Si oui, la non-perception du droit de mutation constitue une insuffisance, et, par suite, un irrégularité de perception, et la prescription biennale s'appliquera certainement. Sinon, la non-perception du droit de mutation n'est pas une faute, et le fondement de la prescription biennale faisant défaut, c'est à la prescription trentenaire qu'il faut recourir.

Le Receveur n'est, selon nous, autorisé à percevoir le droit afférent à une convention, que lorsque le titre même de cette convention lui est présenté. Que faut-il entendre par *titre d'une convention* ? C'est, d'après nous, l'écrit qui est destiné à la constater, ou qui, en dehors de toute destination de cette nature, fournit la preuve complète de la convention et lie les parties ou l'une d'elles. Il faut ajouter que, dans certains cas, un acte forme titre, au point de vue fiscal, en ce qu'il justifie la perception de l'impôt, mais qu'il ne saurait, aux yeux de la loi civile, avoir cette qualité, faute du concours unanime de toutes les parties qui doivent figurer à la convention. « C'est ainsi, dit M. Naquet (*Revue de l'Enregistrement*, 1901, n° 2546), qu'en matière de don manuel, par exemple, il n'est pas nécessaire, pour qu'un droit puisse être réclamé, que l'acte présenté à la formalité fasse *jure civili* titre du don ; il suffit qu'il contienne la déclaration par le donataire du don ou sa reconnaissance judiciaire. » Donc, aux yeux de la loi fiscale, la simple déclaration unilatérale qui, en droit civil, est impuissante à consommer la convention de nature synallagmatique, suffit, néanmoins, à légitimer la réclamation du droit exigible sur une pareille convention, comme si elle était parfaite. Il est évident que la réclamation sus mentionnée ne peut, bien entendu, être adressée par le Receveur qu'à

celle des parties qui a concouru à l'acte et l'a revêtu de sa signature.

Ceci posé, pour savoir si la mention d'une convention antérieure et non enregistrée, dans un acte présenté à la formalité, met le Receveur en demeure de percevoir, immédiatement et sans recherches ultérieures, le droit afférent à cette convention, de telle sorte que, si ce droit n'a pas été exigé par le Receveur, la Régie ne dispose que d'un délai de deux ans pour en réclamer le montant, à peine de déchéance, il faut se demander si cette mention peut faire titre de la convention mentionnée. Et elle en fera titre, à notre avis, à deux conditions. D'abord, il faut que l'acte mentionnateur émane de l'une au moins des parties qui ont figuré à l'acte mentionné, ou de son mandataire ; sans cela, il serait inadmissible que l'acte mentionnateur liât des personnes qui y sont totalement demeurées étrangères, et vis-à-vis desquelles un pareil acte est *res inter alios acta*. D'autre part, il faut que la mention dont il s'agit forme comme une reconstitution du titre antérieur, par une sorte d'aveu des parties, auquel cas l'acte mentionné trouve une sorte d'*instrumentum* nouveau dans l'acte mentionnateur, dont il devient une disposition particulière, une partie intégrante. Si ces deux conditions sont réunies, il nous semble que le Receveur a l'obligation d'enregistrer les deux actes simultanément et moyennant une perception unique et indivisible. L'agent taxateur pourra considérer les deux actes comme solidaires l'un de l'autre et ne formant qu'un tout.

Par conséquent, nous estimons que, lors de la présentation d'un acte à la formalité, le receveur doit exiger, en retour et comme conséquence de cette formalité, non seulement les droits exigibles sur les dispositions mêmes de cet acte, mais

encore ceux afférents aux dispositions antérieures qui, quoique dérivant, par définition même, d'un titre antérieur, duquel elles ont éclos, puisent, néanmoins, un titre nouveau dans l'acte mentionnateur ou révélateur. Ceci suppose, évidemment, qu'une convention peut avoir plusieurs titres successifs et différents, et que l'exigibilité d'un droit dû sur une pareille convention résulte de la présentation à la formalité de l'un quelconque de ces titres, soit le titre originaire, primitif, avant lequel la convention était purement verbale, soit le titre que nous appellerions volontiers secondaire, supplémentaire, qui résulte, incidemment et peut-être indépendamment, et en dépit de la volonté des parties, d'un acte ultérieur.

N'oublions pas, en effet, qu'il ne faut pas assimiler et identifier la convention même et le titre de cette convention. La première, c'est l'accord des volontés, c'est le fait juridique en lui-même. Il peut être purement verbal. En tout cas, il est unique. Le titre de la convention, au contraire, c'est la constatation écrite de cette convention, que les parties aient ou non voulu cette constatation. Or, ces titres ne sont pas nécessairement uniques, comme la convention elle-même. Ils peuvent être nombreux. Autant d'actes constatant une convention, autant de titres différents, justifiant, chacun à lui seul, la perception du droit dû sur cette convention.

C'est à dessein que nous avons défini le titre : l'écrit constatant un contrat, et non l'écrit destiné à constater un contrat. La constatation a lieu souvent d'une façon forcée et non volontaire. C'est le cas de la majeure partie des jugements.

De tous ces développements il résulte, au point de vue de la prescription biennale, que cette dernière éteint tous les droits dont le Receveur devait exiger le paiement immédiat, lors de la formalité, aussi bien ceux exigibles sur les dispositions mêmes de l'acte, que ceux relatifs aux conventions extérieures, lorsque l'acte présenté à la formalité peut être considéré comme formant un nouveau titre de ces conventions.

Nous adoptons donc la théorie du titre. Pour nous, la prescription biennale nécessite l'enregistrement de l'acte formant le titre même de l'exigibilité du droit. Il ne suffit pas que l'enregistrement d'un acte avertisse simplement le préposé de l'ouverture du droit ; il faut qu'il forme le titre même de son exigibilité.

Notre théorie a, d'abord, l'avantage incontestable d'attribuer à l'article 61, § 1 de la loi de Frimaire la portée restrictive qui convient à un texte dérogeant au droit commun. L'article 61 substitue, en effet, au délai de droit commun une prescription de plus courte durée. Il doit recevoir, à ce titre, une interprétation limitative.

Mais il y a plus. Sans la présentation au Receveur du titre même de l'exigibilité du droit, défini comme nous l'avons fait plus haut, il ne peut y avoir faute de perception, et, par conséquent, prescription biennale. Il y a faute, en effet, lorsque le Receveur exige, en retour de l'enregistrement d'un acte, une somme inférieure à celle qu'il aurait dû et pu percevoir immédiatement. Or, la seule circonstance qui puisse mettre le Receveur en mesure de percevoir le droit afférent à une convention, c'est l'enregistrement du titre même de cette convention.

On a, néanmoins, contesté le bien fondé de notre système. Certains auteurs ont prétendu que la présentation d'un acte formant le titre même d'exigibilité du droit n'était pas indispensable pour que ce droit soit prescriptible par deux ans. Il suffirait, d'après eux, pour faire courir notre prescription, de présenter à la formalité un acte quelconque, qui soit susceptible de prouver, par des énonciations claires et complètes, l'ouverture du droit au profit du Trésor, et, par conséquent, l'existence de la convention. Ces auteurs soutiennent que l'intention du législateur de l'article 61 est d'éviter de surprendre la Régie par une prescription prématurément accomplie, et, pour ne pas la surprendre, il faut ne laisser courir contre elle la prescription biennale de l'article 61, qu'après s'être assuré, au préalable, qu'elle a pu être avertie de l'ouverture du droit, et, par conséquent, qu'elle a pu agir. Mise à même d'exercer son action par ce fait qu'elle connaissait l'ouverture de l'impôt, elle est en faute de ne l'avoir point fait, et mérite d'être déchue après deux ans. Ces auteurs se prévalent, ensuite, de l'article 14 de la loi du 16 juin 1824. Ce texte, disent-ils, n'a eu pour but que d'étendre purement et simplement aux pénalités la prescription biennale, que l'article 61 de la loi de Frimaire avait établie pour les droits simples. Or, dans cet article 14, le législateur dit que la prescription des pénalités commencera à courir le jour où les préposés auront été mis à portée de constater les contraventions, au vu de chaque acte présenté à l'enregistrement. Il résulte de ce texte, donc, que la prescription biennale des pénalités court du jour où la preuve de la contravention est acquise, et, puisque nous venons de dire qu'il y a assimilation entre la prescription des droits simples et celle des pénalités, il faut décider que la présen-

tation à l'enregistrement d'un acte servant de preuve complète à l'exigibilité du droit simple, suffit à faire courir la prescription biennale de l'article 61. D'ailleurs, ajoutent ces auteurs, il suffit de se référer un instant à l'exposé des motifs et aux travaux préparatoires de la loi du 16 juin 1824, pour être convaincu de l'assimilation établie par le législateur entre les droits simples et les pénalités. Dans le rapport à la Chambre des Pairs, on lit : « La prescription de deux ans est appliquée par l'article 14, telle qu'elle existe en matière d'enregistrement, lorsque les préposés sont en état d'agir... Cette disposition est favorable à l'intérêt des particuliers, et un délai de deux ans est suffisant, ajoutent-ils, lorsqu'il date de l'époque où les employés ont été mis à portée de constater la contravention. » Le comte Chabrol, directeur général de l'Enregistrement, reproduit lui-même, en se les appropriant, les formules employées dans le rapport à la Chambre des Pairs. Tout cela prouve, répètent ces auteurs, que la loi de 1824, n'est qu'une extension, un prolongement, une interprétation de la loi de Frimaire, que l'on applique, au point de vue de la prescription biennale, aux pénalités. D'ailleurs, ajoutent-ils, en dernier lieu, décider le contraire et exiger un titre pour les droits simples, alors qu'une simple preuve suffit pour les pénalités, c'est faire courir la prescription plus facilement pour les pénalités que pour les droits simples, et assujettir à un régime de prescription différent deux catégories d'impôts, de ressources également légitimes et dignes de la sollicitude du Trésor.

On peut répondre à ces auteurs que le législateur peut ne pas avoir voulu soumettre à une réglementation identique la prescription des droits simples et celle des pénalités. D'une part, en effet, en dépit des affirmations contraires,

les pénalités diffèrent des droits simples, en ce qu'elles constituent des ressources occasionnelles, exceptionnelles, sur lesquelles le Trésor ne comptait pas, et qui viennent l'enrichir par une sorte d'incident imprévu. Dès lors, il n'y a rien d'étonnant à ce que le Trésor en fasse plus rapidement l'abandon. D'autre part, il ne faut pas exagérer la portée des expressions que nous pouvons trouver dans les travaux préparatoires de la loi de 1824. Les partisans de la théorie de la preuve ont intérêt, cela est vrai, à chercher et à découvrir dans ces expressions la volonté d'assimiler les amendes aux droits simples. Mais, dans leur désir de se fournir un argument de plus, ils prêtent aux termes employés lors des travaux préparatoires une signification peut-être trop générale, trop tendancieuse. Si l'exposé des motifs porte qu'on étend aux pénalités la prescription de deux ans, telle qu'elle existe en matière d'enregistrement, cela peut simplement vouloir dire que la durée de deux ans fixée par la loi de Frimaire est adoptée également par la loi de 1824. L'assimilation peut, en effet, n'avoir été voulue par le législateur qu'en ce qui concerne la durée du délai, et non le point de départ de la prescription.

On pourrait même retourner, par une sorte de choc en retour, la loi de 1824, contre ceux qui prétendent s'en prévaloir. Bien loin d'être un argument en faveur de la théorie de la preuve, cette loi fournit, au contraire, un appui sérieux à la théorie du titre, et ceci est aisé à comprendre. Car, si la pensée véritable du législateur de 1824 avait été, comme le prétendent les partisans du système de la preuve, d'élargir simplement le cadre d'application de l'article 61, § 1, de la loi de Frimaire, en l'étendant aux pénalités, il aurait été très simple et très clair, de la part du législateur, de le dire d'une

façon expresse et de renvoyer purement et simplement à l'article 61, § 1, par une référence formelle, pour toutes les règles de fonctionnement de la prescription biennale des pénalités. Or au lieu de formuler cette référence, qui eût été le plus éclatant témoignage de l'assimilation voulue par le législateur, celui-ci prend soin de réglementer minutieusement le point de départ de la prescription qu'il établit, démontrant par là, nettement, qu'il n'entendait nullement suivre, en matière de pénalités, les principes et les règles qu'il avait adoptés pour les droits simples, dans l'article 61, § 1, de la loi de Frimaire. Du reste, ce qui achève de prouver cela, c'est le membre de phrase que le législateur se croit obligé d'ajouter, pour prévenir toute équivoque : « Dans tous « les cas, la prescription des droits simples restera régie « par les lois existantes. »

Quant à l'argument tiré de la faute du Receveur, qui existe aussi bien lorsque cet agent omet de percevoir un droit immédiatement dû sur un acte présenté, que lorsqu'il s'abstient de réclamer une taxe relative à une convention antérieure, dont l'acte présenté révèle seulement l'existence, il faut répondre, avec M. Wahl, que autre chose est percevoir, autre chose réclamer un droit : « Le paiement du droit, « dit avec raison le savant auteur, ne dépend, dans le pre- « mier cas, que de la volonté du Receveur, puisque, si la « somme qu'il réclame n'est pas acquittée, il peut et doit « refuser l'enregistrement ; dans le second cas, il faut com- « mencer par s'assurer que la preuve de l'obligation anté- « rieure est certaine ; que les droits dus sur cette obligation « ne sont pas encore acquittés ; il faut adresser des avertis- « sements aux parties, discuter avec elles l'exigibilité du « droit, engager une instance. On comprend que, dans les

« cas de cette nature, la loi n'ait pas fait courir la prescrip-« tion biennale contre la Régie. » Cela revient à dire que, lors de l'enregistrement du titre de la convention, et, par suite, de l'exigibilité du droit, le Receveur peut percevoir, et la prescription biennale court, parce qu'il y a faute incontestable. Mais, lors de l'enregistrement d'un acte, qui révèle, mentionne, suppose simplement la convention, sans en former le titre, le Receveur peut, non percevoir, mais simplement réclamer, et la prescription trentenaire est seule applicable à cette réclamation.

D'ailleurs, c'est ce qui résulte, à première vue, de la lecture du texte même de l'article 61, § 1, de la loi de Frimaire. « La prescription est de deux ans, dit-il, s'il s'agit d'un droit non *perçu* sur une disposition particulière, ou d'un supplément de *perception* insuffisamment faite. » Cet article prévoit donc uniquement le cas d'une perception, et non celui d'une réclamation. La faute du Receveur consiste, aux yeux de cet article, à ne pas percevoir l'ensemble des taxes exigibles immédiatement, en retour de l'enregistrement d'un acte. S'il s'agit d'un droit afférent à des conventions extérieures, dont l'acte ne forme pas le titre, mais dont il révèle simplement l'existence, le fait du Receveur, qui s'abstient de réclamer le droit dû sur ces conventions extérieures, ne constitue pas une faute, et la prescription biennale est inapplicable.

Après avoir examiné, au point de vue théorique, cette distinction entre le titre d'une convention, seule cause génératrice de l'exigibilité immédiate d'un droit, et, d'autre part, la simple preuve de cette convention, par le fait d'une mention ou d'une supposition contenue dans un acte enregistré, il faut se demander comment la jurisprudence a

envisagé cette grave question, au point de vue de l'application de la prescription biennale de l'article 61, § 1.

L'étude de la jurisprudence nous prouvera, une fois de plus, combien est délicate parfois la détermination du titre d'une convention, et, par suite, de l'exigibilité du droit. Depuis la loi de Frimaire, on peut dire que cette jurisprudence, qui n'est pas encore nettement fixée aujourd'hui, a passé par trois phases diverses, dont nous signalerons brièvement les caractères principaux.

Dans les premières années qui suivirent la promulgation de la loi de Frimaire, la question se posa de savoir si la mention d'un acte dans un autre pouvait être considérée comme une de ces dispositions particulières, dont parle l'article 61 de la loi organique, de telle sorte que la réclamation des droits exigibles sur l'acte mentionné ne pût être formulée par la Régie que dans un délai de deux ans, à compter de l'enregistrement de l'acte mentionnateur. Or, la jurisprudence commença par voir dans une pareille mention une disposition particulière susceptible de faire courir la prescription biennale, et elle déclara l'Administration déchue, au bout de deux ans, de tout droit de réclamation, relativement aux taxes dont pouvaient être passibles les actes mentionnés. Cette jurisprudence, qui se manifesta d'abord par un arrêt du 26 février 1810, attribuait donc au terme « Disposition particulière », une signification éminemment extensive, puisque ce terme embrassait, d'après elle, non seulement les clauses formant titre d'une opération juridique, mais encore les simples références, les simples rappels d'actes antérieurs. Cette interprétation extensive avait été consacrée, d'ailleurs, par un avis du Conseil d'État, du 18-22 août 1810. D'après cet avis, la présentation de l'acte à la formalité

était le point de départ d'un délai de deux années, durant lequel la Régie devait, à peine de forclusion, réclamer non seulement les droits exigibles sur l'acte présenté, et comme conséquence de son enregistrement, mais encore ceux qui, bien que non exigibles sur l'enregistrement de l'acte présenté, résultaient, néanmoins, avec clarté, des mentions ou des énonciations de cet acte. En d'autres termes, les droits se prescrivent par deux ans, non seulement du jour de la présentation du titre de leur exigibilité, mais encore du jour de la présentation d'un acte susceptible d'en prouver nettement l'ouverture au Receveur. Cette interprétation était favorable au contribuable et singulièrement sévère pour la Régie : ses agents, en effet, ne devaient pas se borner à déterminer le caractère des actes ; ils devaient, de plus, utiliser, dans l'intérêt du Trésor, toute énonciation susceptible de fournir la preuve d'un droit dû et relatif à des conventions antérieures ou extérieures.

C'est dans ces conditions qu'intervint la loi du 16 juin 1824, qui soumet à la prescription biennale les amendes de contravention aux lois de l'enregistrement, en fixant son point de départ au jour où les préposés ont en mains la preuve de cette contravention résultant d'un acte ou d'un répertoire à eux présentés. Cette loi ajoute que les droits simples ne la concernent pas, et qu'elle ne vise que les pénalités. Donc, comme nous l'avons vu plus haut, les droits simples et les pénalités obéissent, quant à leur prescription, à des règles de fonctionnement et de point de départ différentes, et ne présentent entre elles que la similitude du délai, qui est biennal. Si cette différence de régime n'était pas dans la pensée du législateur, ce dernier se serait borné à dire simplement : « Les règles posées par l'article 61 de la loi de

Frimaire seront désormais applicables aux amendes de contraventions. » Une simple référence suffisait et évitait une répétition inutile. Si le législateur ne s'est pas borné à s'en rapporter purement et simplement à l'article 61, c'est que son intention bien arrêtée était de faire courir la prescription biennale des pénalités, du jour où serait acquise au Receveur la preuve complète de l'ouverture de la dite pénalité au profit du Trésor, alors qu'il exige, pour faire courir la prescription biennale des droits simples, l'enregistrement d'un acte formant le titre même, et non pas seulement la preuve de ce droit.

L'article 14 de la loi du 16 juin 1824 était donc de nature à édifier les Tribunaux sur la véritable pensée du législateur de Frimaire, et sur sa volonté de subordonner la prescription biennale des droits simples à la présentation à la formalité du titre même de la convention sujette au droit.

Cependant, l'interprétation extensive avait des racines tellement profondes, qu'elle résista longtemps encore à l'épreuve de la loi de 1824. Les Tribunaux continuent à appliquer la théorie de la preuve ; il suffit qu'un acte mentionne, laisse même soupçonner une convention, pour que les droits dus sur cette convention se prescrivent par deux ans, du jour où est enregistré l'acte révélateur.

Il était, toutefois, à prévoir que cette interprétation serait un jour abandonnée. Elle contenait un vice grave : c'était d'élargir considérablement l'application de la prescription biennale, contrairement à l'intention des auteurs de l'article 61, et de compliquer singulièrement le travail et la responsabilité des préposés. Comment, en effet, déterminer exactement, si une preuve complète ressort des termes d'un acte présenté ? Question délicate, dont la solution dépend

des circonstances particulières de chaque affaire. Cette théorie ouvrait donc la porte à de très grandes difficultés pratiques.

Aussi, une nouvelle jurisprudence commence à s'ébaucher ; des symptômes nouveaux apparaissent : « On ne peut pas, « dit un jugement de Valenciennes, du 24 août 1849, main- « tenu en Cassation par un arrêt du 18 août 1852, considérer « comme une disposition particulière, dans un acte, la « simple énonciation, dans cet acte, d'un acte qui lui est « étranger. Par disposition particulière, on doit entendre, « dans le sens légal, toute disposition qui en complète, « restreint ou modifie l'effet, en l'absence de laquelle, en un « mot, l'acte ne serait plus complet. Or, un tel caractère ne « saurait être attribué à la simple mention d'un acte étran- « ger, sans laquelle l'acte principal n'en aurait pas moins « eu toute sa portée et sa valeur » (Garnier, 1878, *Pres- cription*, 12967).

De même, un arrêt du 27 décembre 1859 décide que la Régie jouit de trente années pour réclamer les droits simples, dont est passible un acte produit en cours d'instance, mais non soumis à la formalité. Peu importe que des actes enregis- trés (jugement, contrainte, rapport d'expert, etc.) mention- nent, supposent, impliquent l'existence de l'acte produit ; ils n'en constituent pas le titre : la prescription biennale ne court pas sans la présentation de ce titre.

Nous constatons donc que la Cour suprême s'éloigne peu à peu de l'interprétation consacrée par l'avis du Conseil d'État de 1810. Elle s'engage dans une jurisprudence plus restrictive, qui va recevoir sa formule définitive et complète dans deux arrêts de la Chambre civile, du 2 décembre 1873. Cette date marque le terme de l'évolution de la Cour suprême

et l'adoption catégorique de la théorie du titre par ce Tribunal. Comme ces deux arrêts font époque, il est utile de retracer brièvement, pour l'un des deux, au moins, les circonstances dans lesquelles il a été rendu.

Diverses personnes, réunies en société par acte public du 20 mai 1808, avaient demandé au Gouvernement de leur concéder les mines de houille dites d'Ahun-Nord. A la suite de l'ordonnance de concession, un acte public du 26 mai 1825 donna sa forme et son fonctionnement définitif à la société ébauchée dans le traité de 1808. Cette société a vécu et fonctionné jusqu'au 1er mars 1843, date à laquelle elle a été remplacée, suivant acte de ce jour, par une nouvelle société constituée pour cinq ans. A l'expiration de cette société, soit le 1er mars 1848, des désaccords survenus entre les actionnaires aboutirent à une instance, au cours de laquelle fut rendu, par le Tribunal d'Aubusson, le 31 décembre 1849, un jugement ordonnant la licitation de la mine. Au cours de l'instance, fut produit et enregistré l'acte du 1er mars 1843, aux termes duquel la société créée en 1825 avait été remplacée par une nouvelle.

La licitation ordonnée par jugement fut évitée par les parties, au moyen d'une entente amiable. Ils formèrent entre eux, suivant acte du 4 avril 1850, une nouvelle société, destinée à remplacer, est-il dit, celle qui était expirée le 1er mars 1848, les parties s'en rapportant au jugement, pour le réglement de leurs intérêts respectifs.

De cette série de faits et d'actes, qui résument les vicissitudes successives de la société primitive, il résulte que cette société a été remplacée deux fois. D'abord, en 1843; ensuite en 1849 et 1850.

Or, dans l'intervalle compris entre la fondation de la société primitive et l'année 1849, les associés primitifs avaient aliéné entre les mains de tierces personnes leurs droits immobiliers sociaux, de telle sorte que, lors de la dissolution intervenue en 1848, les actionnaires existants à cette époque étaient tous des personnes différentes de celles qui avaient fait originairement l'apport de la mine. D'autre part, la dissolution de la société, en faisant disparaître sa personnalité morale, faisait passer *ipso facto* la propriété de la mine sur la tête des associés (propriété qui résidait auparavant sur la tête de l'être moral distinct des sociétaires eux-mêmes). Or, nous savons qu'en droit fiscal, si l'apport fait à une société échappe momentanément au droit proportionnel, par une sorte de faveur exceptionnelle, ce droit proportionnel devient exigible le jour où, la dissolution de la société ayant lieu, les biens sociaux appartiennent à d'autres que ceux qui en ont effectué l'apport. La mutation est, en effet, complète et doit être taxée.

Une contrainte ayant été décernée, le 9 décembre 1868, contre les acquéreurs des parts sociales immobilières, pour le recouvrement des droits de mutation, ces derniers formèrent opposition à la dite contrainte, en s'appuyant sur le moyen unique tiré de la prescription biennale, et en soutenant que l'Administration aurait dû réclamer ces droits dans les deux ans, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte de société du 1er mars 1843, du jugement du 31 décembre 1849, et de l'acte de société du 4 avril 1850, ces trois actes faisant très nettement connaître à la Régie les mutations intervenues.

Sur ce débat contradictoire, le Tribunal civil d'Aubusson rendit un jugement dans lequel il admit la prescription bien-

nale, et donna gain de cause aux redevables, pour ce motif que la Régie avait été mise en demeure, par les trois actes susénoncés, de connaître nettement et complètement le fait générateur de l'impôt.

Mais, sur le pourvoi de la Direction générale, la Cour suprême, par un arrêt du 2 décembre 1873, a prononcé l'annulation du jugement. « Attendu, dit-elle, quant aux droits simples, que la prescription biennale n'est établie contre le Trésor public, par le n° 1 de l'article 61 de la loi de Frimaire, que lorsque les redevables ont présenté à l'enregistrement l'*acte sujet au droit*, et que l'Administration, mise en situation par la présentation de l'acte à la formalité, de réclamer dans son intégralité le droit exigible, a, néanmoins, perçu moins que ce qui était à percevoir ; que, dans l'espèce, il ne s'agissait nullement d'une perception insuffisamment faite sur un acte précédemment soumis à la formalité ; que la prétention de l'Administration avait pour objet le droit dû à raison d'une mutation immobilière, dont aucun acte enregistré n'était le titre, mais qui, à la dissolution de la société (Ahun-Nord) et par l'effet de cette dissolution, s'était opérée au profit de Bonnet ; que c'était là, non un droit supplémentaire, mais un droit principal, auquel le n° 1 de l'article 61 de la loi de Frimaire n'était pas applicable, et que, dans le silence de la loi spéciale touchant la prescription d'un tel droit, l'action du Fisc restait dans les termes du droit commun, réglé par l'article 2262 du Code civil, d'après lequel les actions, tant réelles que personnelles, se prescrivent par trente ans. » Cet arrêt formule en termes énergiques la théorie du titre. La Cour constate que les actes présentés à la formalité ne pouvaient être considérés comme le titre même des mutations de parts sociales intervenues. Ces muta-

tions, en effet, étaient indépendantes des actes de formation et de dissolution présentés à la formalité. Elles puisaient leur titre dans des conventions écrites ou verbales particulières, que les parties avaient soustraites à l'enregistrement. Quant aux actes de société et au jugement dont les parties avaient requis l'enregistrement, ils n'étaient passibles que des droits corrélatifs à leur nature juridique (formation de société et jugement), et non du droit de mutation d'immeubles.

La jurisprudence est donc nettement fixée, à partir de cet arrêt qui va servir de règle de perception aux agents. Pendant les vingt années qui suivirent, la Cour suprême ne se départit pas de l'interprétation que nous venons de donner de l'article 61, § 1, de la loi de Frimaire, et maintint les Tribunaux secondaires dans l'application restrictive de ce texte.

Parmi les nombreux arrêts qui ont été rendus en cette matière, un des plus significatifs est celui de la Chambre civile du 6 juin 1882, rendu dans une espèce, où une ouverture de crédit avait été consentie par un banquier, suivant acte enregistré au droit fixe, la perception du droit proportionnel étant reculée au jour de la réalisation constatée du crédit. Or, postérieurement à l'enregistrement de l'acte d'ouverture, le crédit fut réalisé, et le créditeur, ne pouvant obtenir à l'amiable le remboursement des sommes prêtées, fit signifier commandement, pratiqua une saisie immobilière, et obtint une collocation dans l'ordre ouvert à la suite de l'adjudication des biens du crédité. Les actes constatant ces mesures conservatoires (commandement, etc.) furent enregistrés ; ils démontraient au Receveur que le crédit avait été réalisé, et que le droit proportionnel d'obligation de 1 0/0 devenait donc exigible. Le dit Receveur réclama

ce droit aux parties, mais plus de deux ans après l'enregistrement des actes révélateurs de la réalisation du crédit (commandement, saisie, ordre). Les débiteurs de l'impôt argumentèrent de la prescription biennale, qui avait, selon eux, commencé à courir contre la Régie du jour de l'enregistrement de ces actes révélateurs. Un jugement du Tribunal de Bagnères, du 7 juin 1880, accueillit le moyen des parties, mais fut cassé par l'arrêt susmentionné. Dans son mémoire, la Régie s'est attachée à soutenir, devant la Cour, que la prescription biennale ne s'applique qu'aux droits ouverts par l'enregistrement de l'acte, c'est-à-dire à ceux qui étaient acquis, dès ce moment, au Trésor, et devaient être perçus immédiatement, comme conséquence de la formalité ; mais, que cette prescription demeure étrangère au recouvrement des droits, qui ne s'ouvrent pas par l'enregistrement même de l'acte, et qui deviennent exigibles sur des faits ou conventions extérieurs, dont l'acte enregistré mentionne, révèle ou fait soupçonner l'existence. Or, en l'espèce, les actes de poursuite et la production à l'ordre ouvert témoignaient bien de la réalisation du crédit ; cela est évident. Mais ils ne formaient pas le titre même de cette réalisation, en sorte que le droit de 1 0/0 d'obligation n'était pas exigible sur eux, mais sur l'acte antérieur constatant cette réalisation même. Or, cet acte n'ayant pas été enregistré, la prescription trentenaire pouvait seule être opposée à la Régie.

La Cour a reconnu le bien fondé des prétentions de la Direction générale, dont elle s'est approprié l'argumentation dans l'arrêt très catégorique du 6 juin 1882 : « Attendu, dit cet arrêt, que la prescription biennale ne peut être étendue au droit principal se rattachant à un acte d'ouverture de

crédit, subordonné à la condition suspensive de la réalisation de ce crédit et devenu exigible seulement par l'accomplissement de cette condition ; qu'il n'y aurait lieu à la prescription exceptionnelle, dont il s'agit, que dans le cas où la réalisation du crédit résulterait d'actes constituant des titres d'obligations entre le crédité et le créditeur, et, par conséquent, *des titres à l'exigibilité du droit*, de telle sorte que la Régie aurait pu, au vu de ces actes présentés à la formalité, réclamer le droit proportionnel..... » En résumé, la Cour refuse à l'enregistrement des actes de poursuite et de l'ordre, la vertu de faire courir contre la Régie la prescription biennale des droits dus sur la réalisation du crédit.

Il est inutile de citer et, *a fortiori*, de commenter d'autres décisions jurisprudentielles. Elles sont toutes, en effet, conçues dans les mêmes termes et basées sur des motifs identiques.

La doctrine du titre fut intégralement appliquée par la Cour, jusqu'à un arrêt du 27 décembre 1892 (D. 93. 1. 321). A cette époque, se produit un retour à la doctrine extensive de la première moitié du siècle. A raison du revirement qu'il opère, cet arrêt mérite qu'on s'y arrête un instant.

Il s'agissait d'une inscription d'hypothèque prise le 2 juillet 1875, par une personne, au profit de deux mineurs, dont elle était subrogé tuteur. Cette inscription était destinée à garantir les sommes dont le père des dits mineurs pourrait se trouver comptable envers ses enfants, tant comme tuteur légal de ces derniers, que comme débiteur des reprises de leur mère. Le montant de la créance était donc indéterminé au moment de la prise d'inscription, puisqu'il dépendait d'événements ultérieurs inconnus encore (liquidation des reprises et reddition du compte de tutelle). Donc, le droit

proportionnel d'hypothèque ne devait être perçu, conformément à la loi du 6 Messidor an VII, que lors de la détermination ultérieure du montant de la créance garantie. Or, après l'inscription d'hypothèque, furent présentés à la formalité de l'enregistrement divers actes (partage, compte de tutelle, quittances), desquels il résultait que la créance des mineurs, au début, simplement éventuelle, était devenue certaine et liquide. En ce qui concerne les quittances, notamment, des expéditions notariées furent présentées au Conservateur, qui radia l'inscription prise le 2 juillet 1875.

La Régie, au vu de ces actes, réclama le droit d'inscription, qui était devenu exigible, dès lors que la créance garantie était elle-même devenue certaine et déterminée. Les parties opposèrent à cette réclamation que la demande de la Régie, étant formulée plus de deux ans après l'enregistrement des actes révélateurs de l'exigibilité du droit d'inscription d'hypothèque, était atteinte par la prescription biennale de l'article 61, § 1, de la loi organique.

L'Administration soutint avec beaucoup de force et en s'appuyant, notamment, sur la série ininterrompue des arrêts rendus depuis 1873, que le droit réclamé par elle était un droit principal et non entamé par une perception antérieure, puisque ce droit d'inscription ne pouvait être exigé par le Receveur ni sur l'inscription prise au début, puisque la créance était éventuelle, ni sur le partage ou le dépôt des expéditions des quittances notariées qui, tout en prouvant peut-être l'ouverture, au profit du Fisc, du droit d'inscription, n'en constituaient pas le titre juridique et ne donnaient pas au Receveur le droit de le faire immédiatement acquitter, lors de l'enregistrement de ces actes de partage ou de dépôt. Donc, n'ayant pas été mis à même de percevoir, le Receveur

n'est pas en faute et la prescription biennale manquerait de fondement.

Le Tribunal de Bordeaux résolut la question dans un sens favorable aux conclusions de la Direction générale (19 décembre 1888). Il déclara que la prescription biennale se restreignait au cas où les droits pouvaient être réclamés immédiatement, et comme conséquence de la formalité, au vu des actes présentés et indépendammeut de toutes recherches ultérieures. Cette exigibilité instantanée et contemporaine de l'enregistrement de l'acte constitue donc, d'après le Tribunal, la condition d'application de la prescription biennale. Ce jugement doit être approuvé ; il applique sainement l'article 61, et reste dans la voie tracée depuis 1892.

Mais, les parties ayant déféré le jugement à la Cour de Cassation, celle-ci l'annula par un arrêt, qui paraît rompre nettement en visière avec le système du titre sanctionné jusque là par elle.

« Attendu, dit-elle, que les actes présentés ayant mis l'Administration à même de *constater* la réalisation de la créance des mineurs Rambaud, et étant de nature à servir, par eux-même et indépendamment de toutes recherches ultérieures, à la perception du droit proportionnel d'inscription d'hypothèque, c'était à l'Administration qu'il appartenait de transmettre au Conservateur du bureau compétent les renseignements nécessaires pour qu'il pût le réclamer à Rambaud, à qui incombait, au premier chef, la charge de requérir l'inscription, et, par suite, celle d'acquitter le droit. » Il résulte de cet arrêt que, aux yeux de la Cour, il suffit, pour que la prescription biennale coure contre la Régie, que l'acte présenté à la formalité ait donné à l'Administration connaissance du fait imposable, de telle sorte qu'elle soit en mesure

d'adresser sa réclamation. Il n'est donc pas nécessaire que le Receveur ait été appelé à enregistrer le titre même d'exigibilité du droit, ou, en d'autres termes, qu'il ait été mis à même de percevoir. Il suffit qu'il ait pu réclamer.

Cette interprétation est en contradiction avec la jurisprudence antérieure de la Cour. L'arrêt de 1892 paraît revenir à une théorie depuis longtemps abandonnée. D'ailleurs, il consacre une anomalie : il n'exige même pas, en effet, que le Receveur, à qui est fournie la preuve de l'exigibilité d'un droit, soit le même que celui chargé de la perception de ce droit. Si l'acte révélateur de la convention passible de l'impôt est présenté à la Conservation des hypothèques, il fait courir la prescription biennale, alors même que le Conservateur ne serait pas désigné par ses attributions pour effectuer la recette de cet impôt. La Cour se préoccupe de la Régie considérée dans l'ensemble des agents qui la composent, et ne distingue pas entre ces derniers.

Il ne faudrait pas induire, cependant, de l'arrêt de 1892, que la Cour suprême ait voulu nettement répudier la théorie du titre et la remplacer par celle de la preuve. La Cour n'a pas une conception aussi nette, un dessein aussi arrêté. L'arrêt de 1892 révèle une tendance et non un plan déterminé. Ce qui le prouve, c'est que les arrêts qui vont suivre, appliquent tour à tour les deux théories. La Cour oscille entre les deux interprétations, et les confond parfois.

Le 16 janvier 1894, un arrêt de la Chambre civile (D. 94. 1. 247) revient à la théorie du titre : « Attendu, dit cette « décision, qu'il résulte de l'article 61 de la loi de Frimaire, « que la prescription biennale court du jour où, par la pré- « sentation à la formalité de l'acte sujet au droit, l'Admi- « nistration a été mise à même de percevoir le droit exigible

« dans son intégralité, et a, néanmoins, perçu moins que « ce qui était à percevoir. » On ne peut s'exprimer d'une façon plus énergique, et l'on est surpris de voir la Cour rendre, à si peu d'intervalle, deux décisions basées sur des interprétations opposées. Toutefois, il y a lieu de remarquer, dans cet arrêt, que, si la Cour part d'un principe exact, elle fait de ce principe une fausse application à l'affaire pendante devant elle. Car, en l'espèce, l'acte de la présentation, duquel elle fait courir la prescription biennale, ne peut être considéré, au fond, comme le titre d'exigibilité de la convention sujette au droit.

Cet arrêt décide, en effet, que le droit dû sur la valeur d'un apport fait à une société anonyme se prescrit par deux ans, du jour de l'enregistrement du procès-verbal d'approbation des statuts, par l'assemblée générale des actionnaires. Or, dit le *Journal de l'Enregistrement* (1894, p. 144, 24274) « un pareil extrait n'affectait pas la forme d'un « contrat ; c'est un acte de pure formalité ; on ne saurait y « voir le titre d'une mutation d'apport, et le Receveur qui « l'a enregistré, n'avait sous les yeux aucun des éléments « nécessaires pour assujettir au droit proportionnel la « convention d'apport à titre onéreux. L'exigibilité de ce « droit ne pouvait ressortir que du rapprochement de l'ex- « trait avec tous les actes antérieurs et relatifs à la société, « et ces actes avaient, d'ailleurs, été enregistrés à un autre « bureau. Il ne semble donc pas que ce comptable ait com- « mis une insuffisance de perception, en s'abstenant de « percevoir un droit dont la recette ne rentrait pas dans « ses attributions. »

Toutefois, ce qui peut expliquer la décision de la Cour, c'est que l'extrait de la délibération de l'assemblée générale

a pour effet de donner la perfection, et même l'existence, à tous les actes passés antérieurement, et relatifs à la constitution de la société anonyme. Ces actes ne sont que de simples projets, jusqu'au jour où l'approbation des actionnaires leur est donnée. La délibération favorable de ces derniers équivaut à l'avènement d'une sorte de condition suspensive, à une ratification de ce qui a été convenu antérieurement. Par suite, le Receveur, auquel est présenté un pareil extrait, doit, pour mesurer tous ses effets juridiques, se rapporter aux conventions antérieures, que la délibération de l'assemblée générale rend définitives. On pourrait donc soutenir, dans une certaine mesure, que le Receveur a commis une faute de perception. Comme le fait remarquer le *Journal de l'Enregistrement* (*Ibid.*, 24274), l'extrait équivaut, en l'espèce, au jugement d'homologation d'un partage. En d'autres termes, il semble résulter de cet arrêt que, lorsque la perception régulière du droit dû sur un acte exige des références, des recherches, des rapprochements, le Receveur est en faute de ne point procéder à ces opérations, et la prescription biennale est applicable. Quoi qu'il en soit, c'est le système du titre que paraît sanctionner la Cour, dans l'arrêt du 16 janvier 1894, dont la doctrine contraste donc singulièrement avec l'arrêt de 1892.

Très peu de temps après, soit le 26 février 1894 (D. 94. 1. 47), la Cour suprême modifie, de nouveau, sa jurisprudence. Elle paraît mélanger les deux doctrines, comme le dit M. Wahl (*Prescription*, p. 316, note 4), en disant que l'acte d'où elle fait courir la prescription biennale est « le titre de la transmission », qu'il en fournit « la preuve complète ». L'affaire est simple : dans l'acte constitutif d'une société, lequel est présenté à l'enregistrement, il est fait apport d'un

fonds de commerce par une femme veuve ; cette dernière déclare, dans cet acte, que le dit fonds appartenait en propre à son mari, et a été recueilli, par conséquent, par ses enfants, dans la succession de leur père. Or, ce fonds est apporté aujourd'hui en société par la veuve. Que résulte-t-il de là ? Que le fonds a été transmis à la mère par ses enfants. Se fondant sur les énonciations ci-dessus, la Régie réclame le droit de cession de fonds de commerce, lequel n'avait pas été acquitté. Mais elle se voit opposer la prescription biennale, pour avoir formulé sa demande plus de deux ans après l'enregistrement de l'acte révélateur de la cession, c'est-à-dire de l'acte de société.

Le Tribunal de Saint-Étienne refusa, dans son jugement du 3 mars 1892, d'accueillir l'exception des parties. Mais, sur pourvoi, la Cour déclara la prescription biennale applicable, par un arrêt du 26 février 1894.

Cette décision est critiquable : elle est la suite, le développement de la jurisprudence inaugurée en 1892. Mais, la Cour commet, de plus, une confusion regrettable entre la preuve et le titre d'une convention. « Attendu, dit-elle, que l'acte de société constituait le titre de la transmission » ; puis, plus loin, « ... qu'il en fournit la preuve complète .» Pourquoi ne pas avoir le courage de son opinion, et déclarer simplement que la preuve acquise au Receveur suffit à faire courir la prescription biennale? La Cour, pour justifier sa décision, va jusqu'à proclamer que l'acte de société est le titre de la transmission ! Cette prétention est inadmissible. Comment, en effet, la simple déclaration unilatérale de la veuve pourrait-elle former une mutation de fonds, qui suppose nécessairement le concours du vendeur et de l'acquéreur ? On pourrait, à la rigueur, concevoir que cette décla-

ration unilatérale de la veuve auiorisât la Régie à lui réclamer le droit de cession de fonds; mais, ce qui est inouï, c'est de soutenir que cette déclaration forme la preuve complète de la mutation, et même son titre. Comme le fait remarquer avec précision le *Journal de l'Enregistrement*, la Cour a commis la plus inexplicable des confusions entre le titre d'une convention et les énonciations plus ou moins complètes qui servent à prouver son existence.

Les quelques commentaires auxquels nous nous sommes livré ci-dessus tendent à prouver que la Cour de Cassation emprunte les motifs de ses arrêts à l'une et à l'autre des deux théories en présence, de telle sorte que l'on ne peut savoir exactement celle des deux qui l'emportera.

Du reste, bien d'autres arrêts, que nous nous abstiendrons de commenter et que nous nous bornons à mentionner, démontrent que la jurisprudence n'est pas bien assise.

Le 30 janvier 1895, arrêt de la Chambre civile (S. 96. 1. 529) qui paraît entaché d'une confusion nouvelle. Il exige, en effet, que l'Administration puisse liquider les droits d'une façon exacte et sans recherches ultérieures, au vu de l'acte présenté à la formalité, c'est-à-dire que cet acte contienne le montant exact des valeurs imposables. Dans ces conditions, la prescription biennale court. Cet arrêt paraît donc exiger plus que celui du 26 février 1894, qui se contente d'une preuve complète de la mutation; et plus que l'arrêt du 13 mars 1895, qui déclare que la prescription biennale ne court que « s'il a été présenté à la formalité un acte ou un jugement pouvant être considéré comme le titre de la convention, et, par suite, de l'exigibilité du droit. » Et elle définit le titre : « l'acte établissant les droits et obligations respectifs des parties, pouvant, en effet, tenir lieu du titre

de la convention qui les a fait naître » (Sirey, 95. 1. 465). D'après cet arrêt, il semble que la seule condition nécessaire à l'ouverture de la prescription biennale soit la remise au Receveur d'un acte formant preuve complète de l'exigibilité du droit. Mais il n'est plus indispensable que le Receveur ait pu « liquider » les droits, sans recherches ultérieures.

Nous arrivons enfin à l'arrêt du 4 février 1901 (*Journa de l'Enregistrement*, 26.183). Dans l'espèce, deux sociétés s'étaient constituées, à quinze années d'intervalle. Les actes de constitution furent enregistrés. Or, lorsque la première société prit fin, les immeubles qui avaient composé le fond social furent attribués à d'autres personnes que celles qui en avaient effectué l'apport. Mais, aucun acte de partage ou de dissolution, pouvant faire titre de cette mutation, ne fut présenté à la formalité. Ultérieurement, fut créée la nouvelle société à laquelle on apporta les immeubles ayant composé l'actif de l'ancienne.

Quand la Régie, sûre de la mutation immobilière, réalisée par le fait de l'attribution des immeubles sociaux à d'autres que les apporteurs, lors de la dissolution de la première société, réclama l'impôt sur la dite mutation, on lui opposa que l'acte de constitution de la deuxième société avait été enregistré plus de deux ans avant sa réclamation, et que la prescription était acquise aux parties. D'après elles, en effet, en enregistrant la constitution de la deuxième société, le Receveur aurait pu et dû se rendre compte de la mutation immobilière secrète, qui résultait avec évidence de cette double circonstance, que les biens apportés à la nouvelle société étaient les mêmes que ceux apportés à la première, mais que les apporteurs étaient des personnes différentes. Identité d'immeubles, et propriétaires différents : cela prouve évidemment une mutation.

La Cour a, néanmoins, et avec raison, repoussé la prétention des parties, et déclaré la prescription trentenaire seule applicable à l'espèce. Pourquoi ? Parce que l'acte de constitution de la deuxième société, sur lequel les parties fondent leur prétention, « ne pouvait être considéré comme la preuve complète de la mutation et le titre d'exigibilité du droit .» La décision de la Cour doit être approuvée, sans aucun doute. Mais cette décision contient une apparence de confusion entre la preuve et le titre d'une convention. Pourquoi ne pas dire simplement, pour éviter des équivoques et fournir aux Tribunaux secondaires un critérium précis : « L'acte de constitution de la nouvelle société ne formant pas le titre de la mutation sur laquelle la Régie réclame les droits, et cette mutation résultant uniquement de la dissolution de la première société et du partage des biens sociaux (*dissolution et partage* NON ENREGISTRÉS), la prescription trentenaire est seule applicable à la réclamation du droit proportionnel de vente. » La formule employée par l'arrêt laisse des doutes dans l'esprit, au sujet des conditions que la Cour exige pour l'application de la prescription biennale. Veut-elle dire que l'acte présenté doit constituer *à la fois une preuve et un titre* de l'exigibilité du droit ? Veut-elle dire qu'il suffise que cet acte présenté soit, l'un ou l'autre, preuve ou titre ? Enfin, entend-elle, au fond, exiger un titre d'exigibilité, et ajoute-t-elle les mots « preuve complète de la mutation », à titre de pure redondance, de pur argument *a fortiori*, mais, sans vouloir dire par là que la prescription biennale s'ouvrirait par l'enregistrement d'un simple acte formant preuve complète et non titre ? La question est douteuse.

En l'état de ces arrêts, on ne peut pas caractériser nettement la jurisprudence de la Cour.

Ce qui ajoute encore à la difficulté et à l'obscurité de la question, c'est l'espèce d'antagonisme d'interprétation qui paraît exister entre la Chambre civile et la Chambre des Requêtes. D'après certains auteurs (Wahl), cette dernière s'en tiendrait strictement à l'ancien système du titre. Rien, à ses yeux, hormis l'enregistrement du titre de la convention sujette au droit, ne peut faire courir la prescription biennale (Cas., Requêtes, 21 avril 1898 ; *Pandectes françaises*, 98. 6. 36 ; Sirey, 99. 1. 52). D'autres auteurs pensent, il est vrai, que la Chambre des Requêtes est entrée, depuis quelques années, et de même que la Chambre civile, dans la voie d'une interprétation plus extensive de l'article 61, § 1, de la loi de Frimaire (Naquet, *Revue de l'Enregistrement*, 1901, n° 2546). C'est ainsi que l'arrêt de la Chambre des Requêtes du 29 janvier 1900 (Sirey, 1900. 1. 417) est interprété diversement par M. Wahl et par M. Naquet.

Il y a lieu de noter un arrêt du 8 avril 1903 (Chambre des Requêtes). Il décide que le droit proportionnel de 2 0/0, auquel donne ouverture un décret portant nomination d'un officier ministériel sans présentation (Loi du 25 juin 1841, art. 12) ne saurait être atteint par une autre prescription que celle de trente ans, du moment que l'ampliation du dit décret n'a pas été soumise à la formalité. Il importe peu que l'Administration ait pu avoir connaissance officiellement du décret, par l'enregistrement du jugement donnant acte de la prestation de serment du nouveau titulaire de l'office, et se soit trouvée, par là même, en mesure de vérifier l'enregistrement du dit décret. Cette décision semble donc rester fidèle à la doctrine du titre.

En présence de ces arrêts contradictoires, il n'est pas étonnant de voir les Tribunaux secondaires éprouver un visible embarras et réfléter, dans leurs décisions, les incertitudes de la Cour suprême.

Parmi les jugements rendus par ces Tribunaux, les uns (Corbeil, 17 décembre 1903) adoptent le système de la preuve : le droit dû sur une mutation, dont le titre constitutif n'a pas été enregistré, se prescrit par deux ans, lorsque cette mutation est nettement prouvée par des actes formalisés.

D'autres (Tarascon, 5 août 1904) paraissent vouloir rester fidèles à l'interprétation restrictive. Ils proclament l'inéluctable nécessité de la présentation du titre, sans laquelle la prescription biennale de l'article 61 ne saurait courir.

Nous venons de parcourir successivement les conditions nécessaires à l'application de la prescription biennale.

Il nous reste à dire qu'elle embrasse seulement les droits d'enregistrement et ceux qui peuvent y être assimilés. C'est-à-dire :

1° Les déclarations de mutations et locations verbales ;

2° Les droits d'hypothèque ;

3° Les droits de greffe. — On a soutenu que les droits de mise au rôle échappent à notre prescription. Mais cette opinion paraît abandonnée (Voir Instruction 2533) ;

4° Le droit de transmission ;

5° Les taxes sur les assurances, sauf celle de 6 fr. par million (Loi du 13 avril 1898).

Elle ne s'applique pas :

1° Aux droits de timbre ;

2° A la taxe sur le revenu.

§ II. — *Insuffisances de perception impliquant une faute des parties.*

Ces insuffisances se divisent en deux sous-catégories :

*A*. — Insuffisances d'évaluations proprement dites ;

*B*. — Omissions dans une déclaration de succession.

**A**

Les insuffisances d'évaluation sont régies, quant à la prescription des suppléments de droits auxquels elles donnent lieu, par trois textes législatifs. L'un de ces textes est général. C'est l'article 61, § 1, *in fine*, de la loi de Frimaire, qui s'exprime en ces termes : « La prescription est de deux ans, du jour de l'enregistrement, s'il s'agit : 1°..... 2°..... 3° ou d'une fausse évaluation, dans une déclaration, et pour la constater par voie d'expertise. »

Les deux derniers textes sont spéciaux. L'un (art. 17 de la loi du 22 Frimaire an VII) limite à un an le droit pour la Régie d'expertiser le prix d'un acte translatif d'immeubles à titre onéreux. L'autre (art. 8 de la loi du 28 février 1872) limite à trois mois la demande en expertise de la Régie, en matière de vente de fonds de commerce. Étudions successivement ces trois textes, dont le premier est le plus important par sa généralité :

1° *Article 61, § 1,* in fine, *de la loi de Frimaire.*

La prescription biennale des droits exigibles sur une insuffisance d'évaluation commise par les parties suppose, nécessairement, un enregistrement. C'est la condition d'application de cette prescription : un enregistrement préalable est nécessaire, aussi bien pour les insuffisances provenant du fait unique du Receveur (que nous venons d'étudier ci-

dessus), que pour les insuffisances de perception provenant d'une erreur en moins commise par les contribuables.

Quel est le point de départ de notre prescription biennale?

C'est l'enregistrement de l'acte dans lequel a été commise par le contribuable l'insuffisance d'évaluation. Or, ce point appelle quelques explications.

Il y a insuffisance, dit le Dictionnaire des Rédacteurs (*Prescription*, 540), « chaque fois que la matière imposable, pouvant être déterminée dans son quantum, au moment où la perception est effectuée, n'a été estimée qu'à une valeur inférieure à celle qu'elle avait réellement. Il y a, au contraire, évaluation provisoire, quand la valeur qui en est l'objet dépend d'événements ultérieurs, dont la réalisation peut seule permettre de la déterminer. » Il résulte de là que, si la matière imposable ne peut être exactement fixée au moment de l'enregistrement, et si son montant dépend d'événements postérieurs, la faute des parties ne saurait exister, et la prescription biennale, courir. Cette dernière suppose la possibilité d'une évaluation immédiate et l'insuffisance de cette évaluation contemporaine de l'enregistrement.

La distinction que nous venons de faire entre les insuffisances proprement dites et les évaluations provisoires est très importante. Tandis que les premières se prescriront par deux ans, les secondes ne connaîtront que la prescription trentenaire, à moins que l'acte constatant le fait ultérieur donnant lieu au supplément de droit, soit présenté à la formalité, auquel cas nous retombons dans l'hypothèse examinée dans le paragraphe 1er.

Mais, du moment ou l'insuffisance existe, la prescription biennale court. Peu importe :

1° Que l'insuffisance soit le fait de l'erreur ou de la fraude des parties. Il serait étrange, en effet, de prétendre que

l'article 61 ne vise que les insuffisances frauduleuses, et laisse de côté celles qui ne le sont point. Car, cette distinction subtile entre les origines souvent obscures de la faute commise par les contribuables aboutirait à traiter plus rigoureusement les redevables exempts de fraude, que ceux qui en sont coupables. Ces derniers se verraient libérés, après un très bref délai, de toute obligation, alors que les premiers attendraient pendant trente ans leur libération, malgré la pureté de leurs intentions. De plus, il y a présomption pour que l'insuffisance frauduleuse soit plus difficile à découvrir que l'insuffisance non frauduleuse, et, si une distinction devait être faite entre les deux, au point de vue de la prescription, c'est l'insuffisance frauduleuse, et non celle qui est exempte de fraude, qui devrait donner lieu à la prescription trentenaire. Quoi qu'il en soit, les auteurs sont divisés sur cette question, et M. Garnier soutient que l'article 61 s'occupe exclusivement de l'atténuation consciente et frauduleuse de la valeur imposable de l'objet transmis.

2° Peu importe, également, la question de savoir si, au moment de l'enregistrement de l'acte, le Receveur avait en mains la possibilité d'établir et de découvrir l'irrégularité de l'évaluation. Il est possible, en effet, qu'au moment de la formalité, aucun document, aucune présomption même ne lui ait révélé l'insuffisance ; faut-il, pour cela, reculer le cours de la prescription au jour où existeront ces documents ou ces présomptions ? Poser la question, c'est la résoudre. Gardons-nous, en effet, d'introduire des distinctions là où le législateur n'en a point voulu ; du reste, la question de savoir si un Receveur pouvait ou non connaître l'insuffisance commise, est une question de fait ; enfin, nous avons vu, dans les préliminaires, qu'il suffisait, pour justifier les

courtes prescriptions, que le Receveur ait pu rechercher, sinon découvrir les irrégularités.

Les expressions et la tournure de phrase que le législateur a employées dans l'article 61, § 1, *in fine*, ont fait naître une vive discussion, sur le point de savoir si la prescription biennale qu'il édicte s'applique à toutes les insuffisances contenues dans les actes ou déclarations, ou seulement à celles que le Trésor peut attaquer par la voie de l'expertise.

Les partisans du système le plus restrictif invoquent, à l'appui de leur opinion, le sens limitatif de l'article 61. D'après eux, la conjonction « et » mise par le législateur après « fausse évaluation », indique que, dans sa pensée, pour que la prescription biennale soit applicable, il faut, non seulement que l'évaluation soit fausse, mais apte à être constatée par expertise. La réunion de ces deux conditions serait donc indispensable. Les termes « évaluations et expertise » se lieraient et s'enchaîneraient d'une façon indivisible. L'éminent auteur du *Traité alphabétique*, M. Maguéro, paraît adopter cette opinion, quand il dit que les insuffisances mobilières se prescrivent par trente ans (T. A., *Insuffisances*, n° 138).

D'autres auteurs repoussent l'interprétatiou ci-dessus, soutenant que toutes les insuffisances, en général, tombent sous le coup de la prescription biennale de l'article 61. D'abord, disent-ils, l'article 61 a une portée générale, et, par conséquent, la partie de cet article, qui vise les fausses évaluations, n'échappe pas à cette généralité. D'autre part, en refusant le bénéfice de la prescription biennale aux évaluations inaptes à être expertisées, on aboutit au résultat anormal que voici : « pendant que les omissions totales de biens mobiliers se prescrivent par cinq ans, les simples insuffisances, dans

l'estimation de ces mêmes biens, seront répressibles pendant trente années. Un résultat aussi anormal peut-il être dans l'esprit de la loi ? » D'ailleurs, les travaux préparatoires, qui peuvent être d'un très grand secours pour éclairer l'obscurité d'un texte, confirment cette interprétation. L'article 61 de la loi de Frimaire comporte, en effet, deux textes, l'un primitif, l'autre définitif. Or, dans le texte primitif, on soumettait à une prescription de quatre ans les omissions et les insuffisances, et l'on ne parlait de l'expertise que plus loin et isolément. Donc, on prouvait par là que l'expertise était une question indépendante de la prescription. Lors de la rédaction définitive, il parut au législateur qu'il y avait lieu de laisser prescrire les insuffisances plus rapidement que les omissions. Les premières (disons-le, au passage, pour justifier la différence du délai entre les unes et les autres) ne constituent qu'une demi-faute, puisque le redevable ne cache qu'une portion de la matière imposable ; les secondes sont des fautes complètes, puisqu'elles consistent dans un oubli total de cette matière imposable. Bref, pour rédiger le texte définitif de l'article 61, on a élagué du texte primitif ce qui concernait les omissions, dont on a fait un paragraphe spécial, et on a réduit à deux ans le délai primitivement fixé à quatre. Mais, là se bornent les modifications, et le sens et la portée du reste de l'article n'ont pas été changés.

Enfin, au point de vue de la logique et de la raison, on ne comprend pas pourquoi il faudrait distinguer, au point de vue du délai de la prescription, les insuffisances, contrôlables ou non par expertise. Il faudrait supposer, pour cela, que les insuffisances, déclarées incompatibles avec l'expertise, sont plus difficiles à établir que les autres, ce qui dimi-

nuerait la faute du Receveur et augmenterait le délai de la prescription extinctive. Or, c'est ce qui est bien difficile à démontrer : que le Receveur puisse ou non user de la procédure spéciale de l'expertise, il est en faute ; car il aurait dû contrôler, en temps utile, les estimations des parties.

Il faut donc, pour toutes ces raisons, se rallier à l'interprétation la plus large. Cette interprétation ne choque pas la grammaire. En plaçant une virgule avant la conjonction « et », le législateur a entendu séparer nettement les deux membres de phrase et empêcher toute confusion. Sans cela, on aurait pu croire que cette conjonction reliait entre elles deux conditions nécessaires à l'application régulière de la prescription biennale.

Il faut, pour être complet, signaler ici une troisième opinion, selon laquelle l'article 61 signifierait seulement que l'action en expertise, destinée à établir une insuffisance, se prescrit par deux ans. Cette opinion semble distinguer entre le délai pour procéder à l'expertise et le délai pour établir l'insuffisance. Le second serait plus long que le premier. L'expertise ne constituerait, d'après ce système, qu'une preuve spéciale, dont l'usage serait limité à deux ans. Mais, le droit lui-même pourrait être encore réclamé, sous la condition, bien entendu, d'établir l'insuffisance par un autre moyen que celui de l'expertise.

Il faut renouveler contre cette interprétation les objections que nous avons formulées ci-dessus. Il ne faut pas torturer les textes et réduire leur portée. Il faut surtout leur donner le sens le plus simple, celui qui vient à l'esprit, à la lecture.

Quant à la jurisprudence, il est difficile de savoir de quel côté penche son interprétation. A ne considérer que les

rares décisions intervenues en cette matière, il semble qu'elle incline pourtant vers l'interprétation la plus large (Arrêt du 19 février 1866. D. 66. 1. 121. — S. 66. 1. 176. — Jugement Seine du 29 juillet 1881. D. 83. 5. 25.)

Remarquons, en terminant, que les insuffisances ne doivent pas être confondues avec la dissimulation. Car cette dernière, qui ne relève, en thèse générale, que de la prescription trentenaire, suppose que, dans un acte translatif de propriété immobilière ou de fonds de commerce à titre onéreux, les parties n'ont fait figurer qu'une partie du prix d'aliénation. L'insuffisance implique seulement une infériorité du prix par rapport à la valeur vénale, mais ce prix insuffisant n'en est pas moins celui qui a été réellement stipulé entre les parties et qui figure à l'acte.

2° *Article 17 de la loi de Frimaire.*

Cet article dispose : « Si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, à titre onéreux, paraît inférieur à leur valeur vénale, à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, la Régie pourra requérir l'expertise, pourvu qu'elle en fasse la demande, dans l'année à compter du jour de l'enregistrement du contrat. »

Ce texte ne s'applique :

1° Qu'aux immeubles ;

2° Qu'aux mutations entre vifs et à titre onéreux (écrites ou verbales) ;

3° Qu'aux contrats où un prix est stipulé.

On a voulu, cependant, étendre l'application de cette prescription annale aux mutations à titre gratuit. On se fondait sur l'article 19 de la loi de Frimaire, qui admet l'expertise pour ce genre de mutation ; mais la Cour de Cassa-

tion a repoussé cette interprétation extensive, dans un arrêt du 26 février 1812.

Les échanges échappent à la prescription annale, parce qu'ils ne comportent pas de prix. Toutefois, M. Wahl assimile les échanges aux mutations à titre onéreux, et les soumet à l'article 17 de la loi de Frimaire (Wahl, *Prescription*, p. 320).

Remarquons que l'insuffisance du prix d'une vente immobilière ne peut être prouvée autrement que par l'expertise. (Wahl, *Modes de preuve*, p. 394). Dès lors, frapper d'une prescription annale le droit de procéder à l'expertise, c'est éteindre tout droit de réclamation après une année.

Enfin, notons que la brièveté de ce délai annal se justifie par la variabilité de la valeur de la matière imposable, et la nécessité de la contrôler, à une époque voisine du contrat.

3° *Article 8 de la loi du 28 février 1872.*

D'après cet article, la Régie ne disposera que d'un délai de trois mois, pour demander l'expertise du prix de la vente d'un fonds de commerce.

Cette prescription très courte s'explique par la nature même du fonds de commerce, essentiellemnet changeante et mobile. Néanmoins, elle paraît d'une brièveté excessive ; il sera bien difficile à la Régie de découvrir l'insuffisance, avec si peu de temps.

Il faut noter ici, comme en matière d'aliénation d'immeubles à titre onéreux, que l'expertise est le seul moyen de contrôle (Wahl, *ibid.*, *loco citato*) de la valeur d'un fonds de commerce. La prescription de l'action en expertise équivaut donc à la prescription de tout droit supplémentaire.

## B

### Omissions dans une déclaration de succession.

Aux termes de l'article 61, § 2, de la loi de Frimaire, il y a prescription pour la demande des droits, après trois années, s'il s'agit d'une omission de biens dans une déclaration faite après décès. Ce délai triennal n'a pas été, dans la suite, trouvé suffisamment prolongé, pour permettre la recherche de pareilles irrégularités. Il a été porté à cinq ans par l'article 11 de la loi du 18 mai 1850.

Si le délai de la prescription des omissions de biens est plus long qu'en matière d'insuffisance, c'est que, d'une part, le contribuable est plus coupable d'omettre la matière imposable que d'en évaluer insuffisamment la valeur ; et, d'autre part, qu'il est plus difficile au Receveur de découvrir un objet totalement omis que l'insuffisance d'une estimation.

Les omissions visées par l'article 61 consistent :

1° Soit dans le fait de passer sous silence, par fraude ou par erreur, une portion de l'hérédité ;

2° Soit dans le fait de fournir au Receveur des renseignements inexacts ou imcomplets, à raison desquels le droit n'est pas perçu sur l'ensemble des valeurs héréditaires. Ainsi, l'erreur commise par des héritiers dans l'indication du degré de parenté qui les unissait au défunt, ne constitue pas une omission, puisque les deux conditions ci-dessus ne sont pas réalisées. Indiquer une parenté erronée n'est pas diminuer l'hérédité. Il faut, nous le répétons, que l'inexactitude commise par les déclarants ait eu pour effet de diminuer la masse sur laquelle doit être calculé le droit de mutation par décès.

Il importe de distinguer avec soin, d'une part, les omissions, de l'autre : *a*) les suppléments de perception insuffisamment faites ; *b*) la succession hors délai.

La prescription est, en effet, de deux ans, pour les suppléments ; de cinq ans, pour les omissions ; de dix ans, pour la succession hors délai,

1°) *Insuffisances*. — Il est facile de différencier l'omission de l'insuffisance de perception, provenant de la faute du préposé. Lorsque les héritiers ont fourni au préposé tous les renseignements voulus par la loi et nécessaires à l'exacte liquidation des droits, il est évident qu'il y a faute, de la part du Receveur, s'il n'a pas utilisé tous ces renseignements dans l'intérêt du Trésor. Ainsi, il faut voir incontestablement une faute de perception imputable au Receveur et prescriptible par deux ans, dans le fait de considérer, à tort, comme commun, un immeuble en réalité propre au défunt, quand les héritiers ont indiqué à l'agent taxateur la date de l'acte et les conditions de l'acquisition. Le Receveur est responsable des effets erronés qu'il a déduits des indications fournies par le contribuable.

Lorsque l'insuffisance provient de la faute des parties, la nuance est plus délicate. Le critérium est dans la distinction signalée ci-dessus : ou l'on a attribué à la matière imposable une valeur inférieure à celle qui doit subir ; c'est le cas de l'insuffisance ; ou, l'on a passé complètement sous silence cette matière imposable, auquel cas il y a omission.

Mais, cette distinction, en apparence simple, est souvent très difficile à saisir. Parfois, il est certain que les parties ont commis une faute, mais l'on ne sait de quelle nature est cette faute. C'est le cas qui se présente, lorsque la déclaration de succession ne comprend pas la totalité des objets mobiliers

laissés par le défunt. Doit-on voir dans cette irrégularité une insuffisance d'évaluation du patrimoine mobilier du défunt, considéré *in globo*, ou, au contraire, l'omission de certains objets individuels, faisant partie du patrimoine mobilier du défunt, considéré, non plus dans son universalité indivisible, mais, au contraire, dans la succession des objets qui le composent ?

Il semble qu'il y a lieu de faire une distinction :

1° Si tous les objets sont déclarés, mais avec une valeur insuffisante, il y a insuffisance ;

2° Si quelques-uns sont déclarés, et avec une estimation suffisante, il y a omission ;

3° Si quelques-uns sont déclarés et, de plus, si l'estimation est insuffisante, il y a insuffisance et omission.

En matière immobilière, il a été décidé, notamment, qu'il y avait omission (T. A., *Succession*, n° 687) :

1° Lorsque l'immeuble, appartenant en propre au défunt, a été déclaré comme formant un bien de communauté ;

2° Lorsque la contenance assignée à l'immeuble déclaré est inférieure à la contenance réelle, si, d'ailleurs, le revenu exprimé ne représente que la valeur locative afférente à la contenance déclarée ;

3° Lorsque la déclaration ne mentionne que la moitié de l'immeuble, au lieu que deux tiers dépendaient de la succession.

En matière mobilière, il a été reconnu, par une solution du 19 juillet 1887, que les règles applicables aux insuffisances de perception doivent être suivies, à l'exclusion de celles relatives aux omissions, lorsque l'Administration réclame le droit de succession sur des créances prétendues irrecouvrables, alors que le Receveur s'est abstenu de percevoir le

droit sur ces valeurs héréditaires, lors de la déclaration de la succession (Instr. 2791. Comp. Cassat., 4 mars 1880; T. A., *Succession*, n° 698). Le Receveur est en faute; il aurait dû, faute de garanties suffisantes, exiger les droits sur les créances déclarées à tort irrecouvrables.

La faute du Receveur ne fait encore aucun doute, et la prescription biennale des insuffisances de perception est incontestablement applicable, quand le Receveur n'a pas contrôlé, au moyen du tableau des cours, l'évaluation insuffisante attribuée par des héritiers à des valeurs mobilières cotées en Bourse et comprises dans la déclaration de succession (T. A., *Succession*, 700). Si les valeurs ne sont pas cotées, il y a également insuffisance, et non omission. Mais cette insuffisance, au lieu de provenir de la faute du Receveur, et de constituer, par suite, un forcement, rentre, au contraire, dans la catégorie des fausses évaluations. La différence est nulle, au point de vue de la prescription : le délai est toujours de deux ans.

Nous savons que la règle d'après laquelle le droit de succession doit être acquitté sur le capital nominal des créances héréditaires, souffre une exception, dans le cas où le débiteur du défunt se trouve dans une situation de faillite ou de déconfiture notoires, au moment de l'ouverture de l'hérédité. Dans cette hypothèse, la Régie pourra autoriser les héritiers à ne payer l'impôt de mutation par décès que sur le montant des distributions de dividendes, sous la condition, toutefois, que l'engagement d'acquitter les droits, au fur et à mesure des distributions, soit annexé à la déclaration faite par les héritiers. Cet engagement a pour effet, dit M. Maguéro, « de substituer un titre nouveau et distinct au titre primitif du Trésor, et la prescription trentenaire de droit commun à

la prescription biennale .» Il est à remarquer qu'un pareil engagement peut être considéré comme une renonciation, par avance, à la prescription biennale non encore acquise, contrairement à la règle qui prohibe formellement toute renonciation à la prescription, avant l'expiration des délais.

Remarquons que le fait de comprendre, dans une déclaration de succession, une créance pour un chiffre inférieur à la somme due, constitue une omission, quand le montant de la créance est déterminé ; et une insuffisance, quand ce montant est indéterminé. La prescription est de cinq ans, dans le premier cas, et de deux ans, dans le second (Seine, 12 août 1881).

2° L'omission de biens ne doit pas être confondue avec la succession hors délai. Tandis que l'omission suppose, par elle-même, la présentation d'une déclaration incomplète, la succession hors délai indique l'absence totale de toute déclaration. L'omission suppose deux perceptions, l'une effectuée lors de la déclaration préalable, l'autre effectuée pour réparer l'omission commise. Il faut que ces deux perceptions incombent aux mêmes redevables. Sans cela, nous sommes en présence d'une succession hors délai. Nous savons, en effet (et c'est un exemple que nous choisissons, pour faire saisir la nuance), que certains légataires, et même, certains héritiers, ne sont pas solidaires pour le paiement du droit de mutation par décès. Si chacun des héritiers ou légataires non solidaires fait au Receveur une déclaration spéciale et indépendante des autres, on doit considérer qu'il y a autant de successions différentes que d'héritiers non solidaires. Si l'un des colégataires s'abstient de déclarer son legs, cette irrégularité constituera une succession hors délai, et non une omission. C'est ce qui a lieu, lorsque l'époux survivant ne s'entend pas

avec ses enfants, pour déclarer simultanément et avec eux, son usufruit légal ou testamentaire.

Enfin, pour qu'il y ait omission (Garnier, *Succession*, 16917), il faut que les biens que le Receveur prétend omis, se rattachent au même titre de transmission, à la même cause génératrice que les biens déjà déclarés. C'est dans ce cas seulement qu'on peut dire qu'il y a perception entamée.

Il faut mentionner, d'une façon spéciale, deux cas d'omissions nouveaux, qui peuvent se produire, depuis la loi du 25 février 1901.

1° D'abord, l'article 5, alinéa 2, et l'article 10 de cette loi, disposent que l'action en recouvrement des droits et amendes, exigibles par suite de l'inexactitude d'une déclaration de dette, se prescrit par cinq ans, du jour de la déclaration de succession. La loi considère donc comme une omission la déduction d'une dette non déductible, à condition que cette déduction ait été accordée par le Receveur, sur la foi des renseignements, au fond inexacts, donnés par les héritiers. Si les parties ont, au contraire, fourni des indications exactes, au sujet d'une dette non sujette à déduction, le Receveur aurait dû refuser de déduire, conformément aux prescriptions de la loi. La déduction constitue, dans ce cas, une erreur du Receveur, dont les conséquences seront irréparables après deux ans.

2° Le fait d'omettre, dans une déclaration de succession, tous les immeubles situés dans un canton différent de celui du domicile du défunt. Nous savons, en effet, que, depuis la loi du 25 février 1901, les héritiers n'ont plus à souscrire autant de déclarations de successions différentes que d'immeubles sis dans des cantons différents, et qu'ils centralisent, sur une déclaration unique, passée au bureau du domicile,

l'ensemble des valeurs héréditaires. Dans ces conditions, omettre de mentionner les immeubles situés hors du canton où le défunt était domicilié, devient une omission proprement dite, tandis qu'il y avait là dedans, sous le régime antérieur à la loi du 25 février 1901, une véritable succession hors délai, en vertu de cette fiction, que le défunt laissait autant d'hérédités, au point de vue de l'impôt, que de catégories d'immeubles situés dans des cantons différents.

## SECTION DEUXIÈME

### Excès de perception.

Après avoir examiné la prescription des droits destinés à régulariser une insuffisance de perception, il est logique de passer, à présent, à l'examen rapide de la prescription des droits indûment perçus et dont le redevable demande au Trésor la restitution.

La matière est régie par l'article 61, *in fine*, de la loi de Frimaire, qui porte : « Les parties seront également non « recevables, après le même délai, pour toute demande en « restitution de droits perçus. » Cet article contient donc, au point de vue du délai de la prescription, une référence pure et simple à la première partie de son contexte. Nous avons examiné, au début de notre travail, les motifs d'ordre supérieur qui avaient conduit le législateur à adopter, pour les demandes en restitution, un délai uniforme, dont la rigidité contraste avec la diversité des délais des prescriptions qui courent contre le Trésor. Nous n'y reviendrons pas.

Les principales difficultés que soulève l'étude de la prescription des droits restituables, se rattachent à la question du point de départ et à celle des effets suspensifs. Nous les examinerons en temps opportum. Il est bon d'observer, toutefois, ici, que le délai biennal s'applique à tous les droits restituables, sans distinguer entre le cas où la restitution résulte d'une perception excessive, au moment de l'enregistrement même, et le cas où les droits, perçus régulièrement au moment de la formalité, deviennent restituables par suite d'un évènement postérieur à la perception.

Les droits d'enregistrement, ou considérés comme tels, tombent seuls sous l'empire de notre prescription. Il faut donc y soustraire les droits de timbre, la taxe sur le revenu, l'impôt sur les opérations de Bourse ; son domaine comprend, au contraire, les droits d'hypothèques, de greffe, les droits de transmission, enfin, toutes les taxes spéciales qui, inconnues lors de la loi de Frimaire et créées depuis, ont été assimilées à des droits d'enregistrement.

Le désir qu'a eu le législateur d'assurer la stabilité des perceptions budgétaires, par une fixation uniforme de la durée de l'action en restitution, se manifeste, une fois de plus, dans la loi du 25 février 1901, article 5. Ce texte dispose, en effet, que le Receveur devra refuser la déduction des dettes insuffisamment justifiées, sauf, aux parties, à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans les deux ans à compter du jour de la déclaration. C'est un nouveau cas de prescription biennale. C'est encore pendant un délai de deux ans, que les héritiers d'une personne en faillite ou en déconfiture sont admis à demander la déduction des dettes, indéterminées au moment de la déclaration de succession, et qui sont ultérieurement fixées par les opérations de la faillite ou le règlement définitif de la distribution par contribution.

La prescription biennale éteint tous les droits perçus indûment, quels qu'en soient la nature, l'origine, la cause. Elle s'applique aussi bien aux droits simples qu'aux amendes de contravention. Les réserves formulées par les parties, au moment du paiement des droits, n'en arrêtent ou n'en paralysent point le cours.

La prescription biennale est étrangère à la restitution des droits perçus sur une vente judiciaire d'immeubles n'excé-

dant pas 2.000 francs. C'est la déchéance quinquennale qui, dans cette hypothèse, trouve son application.

Il faut citer, enfin, deux cas d'application particuliers de notre prescription :

1° L'article 58 de la loi du 3 mai 1841, sur l'expropriation pour cause d'utilité publique, autorise la restitution des droits acquittés sur les acquisitions amiables qui, dans les deux ans de l'acquittement, seront comprises dans l'arrêté de cessibilité ;

2° L'article 14 de la loi du 25 juin 1841, sur les cessions d'offices, permet de restituer les drois acquittés sur l'enregistrement de l'acte de cession, lorsque la transmission n'aura pas été suivie d'effet. En cas de réduction de prix par la chancellerie, les droits perçus sur l'excédent seront restitués. Toutefois, toute demande en restitution sera interdite aux parties, deux ans après l'enregistrement du traité ou de la déclaration.

Nous venons de parcourir successivement les prescriptions des droits rectificatifs dus au Trésor, à raison d'une insuffisance; dus par lui, à raison d'un excès de perception. Il nous reste, maintenant, à mieux préciser le point de départ de ces divers délais de deux ans et de cinq ans. Il est nécessaire, pour cela, de distinguer le cas de l'insuffisance de perception et celui de la perception excessive.

### Insuffisances de perception.

Nous comprenons, sous cette rubrique générale : 1° les forcements, c'est-à-dire les fautes de perception imputables au seul préposé ; 2° les insuffisances d'évaluation commises par les contribuables ; 3° les omissions dans une déclaration de succession.

Or, pour ces trois catégories de droits, le point de départ de la prescription qui leur est applicable, est fixé par la loi elle-même au jour de l'enregistrement.

Que faut-il entendre par cette expression?

Il est opportun, tout d'abord, de rappeler que la prescription des droits rectificatifs suppose, nous le savons, la faute du Receveur, qui n'a pas exigé, lors de la formalité par lui donnée à un acte, à une mutation ou une déclaration, tous les droits auquels cette formalité donnait ouverture.

D'autre part, il faut remarquer que la perception d'un droit d'enregistrement suppose, dans la plupart des cas, la présentation à la formalité d'un acte, ou le dépôt, entre les mains du Receveur, d'une déclaration destinée à suppléer à l'acte, si ce dernier n'existe pas. C'est, généralement, lors d'une pareille présentation ou d'un pareil dépôt que le Receveur effectue la recette de l'impôt.

Mais il arrive parfois que cette recette est effectuée en l'absence de toute présentation d'acte ou de la confection d'une déclaration. La recette n'est pas nécessairement liée à de pareilles formalités : nous nous hâtons d'ajouter qu'il faut qu'il en soit ainsi, sous peine de fournir au contribuable le moyen très simple d'éviter le paiement de l'impôt, en refusant de présenter l'acte ou de déposer la déclaration.

Ces recettes, indépendantes de toute présentation, se rencontrent, notamment, lorsque le Receveur réclame un supplément de droit sur un acte insuffisamment tarifé, ou, lorsque les évaluations provisoires fournies par les parties, au moment de l'enregistrement d'un acte (marché, par exemple), viennent à être dépassées, par suite d'événements postérieurs et inconnus, au jour de la première perception. Dans tous ces cas, le paiement des droits complémentaires a lieu

sous forme d'une pure recette faite par le Receveur, sur son registre ; les parties ne sont pas obligées de mettre dans les mains et sous les yeux du Receveur, l'acte sujet au droit. La perception de l'impôt est justifiée par la tarification insuffisante ou la survenance des événements postérieurs ; elle n'est nullement subordonnée à la présentation d'un écrit ou d'une déclaration.

Enfin, nous savons que, en présence du refus de présenter l'acte à la formalité, la Régie a le droit d'arbitrer d'office et de réclamer les droits présumés exigibles sur l'acte en question (Six, *De la Prescription des droits d'enregistrement*, p. 176).

Ces deux observations faites, l'une relative au fondement de la prescription des droits rectificatifs (qui est la faute du préposé), l'autre relative à la possibilité d'une recette sans présentation d'actes, nous pouvons, maintenant, nous demander ce qu'est l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration, au point de vue de la prescription, et entrevoir déjà les conséquences que pourra entraîner, toujours à ce point de vue, le sens plus ou moins étroit que comporte cette expression. Car, si l'on soutient que, dans la pensée des créateurs de la prescription de deux ans et de cinq ans, que nous étudions ici, l'enregistrement s'entend de la présentation matérielle d'un acte ou d'une déclaration à la formalité, à laquelle vient se joindre la recette de l'agent taxateur, il faudra, pour être logique, soustraire à ces prescriptions tous les cas que nous venons de citer en exemple (perception d'un complément dû, à la suite d'une insuffisance, d'un dépassement d'évaluation, etc.) dans lesquels la perception s'effectue isolément et n'est pas accompagnée de la présentation.

Un point est hors de doute : c'est que la présentation à la formalité ne suffit pas à constituer un enregistrement capable de faire courir la prescription ; car une pareille présentation ne laisse pas d'autre trace que celle de l'enregistrement lui-même sur le registre du Receveur (Cassat., 11 octobre 1814). Il est nécessaire que la recette soit inscrite ; c'est là un fait matériel et reconnaissable. Toutefois, dans deux arrêts, la Cour de Cassation a décidé que l'enregistrement effectif, c'est-à-dire la mention de la recette, accompagnée de l'analyse de l'acte présenté, pouvait être suppléé par le versement des droits entre les mains du Receveur, qui en donna quittance aux parties (6 février 1806).

Mais, si la recette du droit est un élément indispensable à l'existence d'un enregistrement, faut-il joindre à cette recette, à titre de deuxième condition, la présentation à la formalité de l'acte ou de la déclaration ?

Cette question a été résolue, à titre accidentel et accessoire, par un arrêt de la Chambre des Requêtes, du 24 avril 1901. Cet arrêt a été rendu dans une espèce où le Receveur avait arbitré d'office et perçu le droit, sur un acte produit en cours d'instance et non représenté au préposé. Les parties, se fondant sur l'inexistence matérielle de l'acte, réclamèrent la restitution des droits perçus, mais plus de deux ans après la perception. A cette réclamation, la Régie oppose la prescription biennale ; mais, sa prétention, accueillie par le Tribunal saisi de l'affaire, a été rejetée par l'arrêt précité, par ce motif : que l'acte en question n'avait pas été présenté à la formalité et que, d'après l'article 61 de la loi de Frimaire, c'est de cette présentation seule que court la prescription de la demande en restitution des droits indûment perçus.

Cet arrêt, qui tranche une question de restitution de droits, semble n'avoir rien à faire ici, puisque nous ne nous occupons, pour le moment, que des demandes formées par le Trésor pour suppléments de droits, insuffisances ou omission, et non des demandes intentées par les particuliers, en restitution de droits indûment perçus. Mais, hâtons-nous de le dire, notre arrêt fait une incursion dans le domaine des suppléments de droits, et c'est même là qu'il va chercher la solution du problème. « Attendu, dit-il, qu'il résulte des dispositions de l'article 61 de la loi de Frimaire, en droit, que si l'enregistrement même, c'est-à-dire la présentation de l'acte ou la déclaration, est nécessaire pour faire courir le délai en faveur du redevable, il l'est aussi pour le faire courir en faveur de la Direction générale de l'Enregistrement ; que l'intention du législateur d'établir une réciprocité exacte entre les demandes en paiement de suppléments de droits et les demandes en restitution de droits perçus, résulte des termes « également » et « même délai », introduits dans la rédaction de l'article 61, alinéa 2. »

Donc, pour déclarer la prescription biennale inapplicable à l'espèce soumise à la Cour, l'arrêt proclame, tout d'abord, une réciprocité complète de situation entre les suppléments de droits et les excédents de perception, au point de vue de la prescription. Puis il constate, sans en rapporter aucune preuve et en fournir aucun motif, que le point de départ de la prescription biennale, en ce qui concerne les suppléments de droits, est la présentation de l'acte à la formalité ou la déclaration du contribuable. Donc, en vertu de la réciprocité établie plus haut, c'est aussi à cette présentation ou à cette déclaration, que remonte le point de départ de la prescription de l'action en restitution.

Or, comme le fait très justement remarquer le *Journal de l'Enregistrement* (26109), la réciprocité dont se prévaut l'arrêt est contestable. Mais, en admettant même qu'elle existe, la question resterait entière ; car l'arrêt se borne à affirmer une interprétation qu'il ne justifie point. L'arrêt soutient que le mot « enregistrement » employé par l'art. 61, signifie « présentation de l'acte ou de la déclaration », et il voit, dans cette présentation. une condition indispensable pour que la prescription biennale des suppléments se mette à courir. Mais, il nous semble que c'est là une manière trop restrictive d'interpréter le mot « enregistrement ». Sans doute, dans la plupart des cas, cette présentation a lieu ; mais, nous avons, cependant, cité plus haut des hypothèses où elle fait défaut. Faut-il en conclure que la prescription biennale leur est inapplicable ? Nous ne le croyons pas ; car le fondement de la prescription biennale est, nous l'avons vu, la faute du préposé, et cette faute peut se produire sans que l'acte ait été présenté. Ainsi, pour prendre un exemple, une inscription d'hypothèque prise sur les immeubles d'une personne, à laquelle une ouverture de crédit a été consentie antérieurement, prouve la réalisation du crédit jusqu'à concurrence d'une somme de 100.000 francs. Le Receveur réclame aux parties le droit complémentaire de 0,50 0/0, mais, par erreur, ne liquide que sur 50.000 francs. Il perçoit donc 250 francs en principal, au lieu de 500 francs. Dira-t-on qu'il n'y a pas faute, sous prétexte que l'acte constitutif de la réalisation n'a pas été présenté ? Ceci est inadmissible. La faute existe : il n'y a pas concordance entre le droit perçu et les sommes que le Receveur devait taxer.

Mais, dira-t-on, du moment où l'acte constatant la réalisation n'a pas été présenté, le Receveur ne peut connaître

exactement le montant des sommes versées au crédité. Et si, postérieurement à la perception du droit de 0,50 0/0, dont nous venons de parler, il est établi que le crédit a été réalisé pour une somme beaucoup plus élevée que celle garantie par l'inscription hypothécaire, il est inouï de déclarer, au bout de deux ans, la Régie forclose à réclamer le droit dû par suite de cette découverte.

Cette objection constitue une confusion grossière. Il y a, en effet, une distinction fondamentale à faire. La prescription biennale ne frappe que les droits que le Receveur devait et pouvait percevoir, au moment de la formalité. Or, dans l'espèce, l'inscription hypothécaire prouve la réalisation du crédit jusqu'à 100.000 francs. La prescription biennale courra dans la limite de ces 100.000 francs, base connue au jour de la formalité. Mais elle ne courra pas au delà. Le domaine de la prescription biennale est, nous le savons, limité aux faits connus et aux sommes déterminées au jour de la formalité. Il ne s'étend pas aux sommes qui, au jour de cette formalité, paraissaient soustraites à l'impôt.

Il nous semble plus rationnel de définir l'enregistrement : « soit l'inscription d'une recette, motivée par la mention ou l'analyse d'un acte ou d'un fait juridique, et indépendamment de la question de savoir si les parties ont ou non présenté l'acte ou la déclaration ; soit la simple relation de l'acte ou du fait, sans mention de recette. »

Le système que nous combattons et que paraît consacrer l'arrêt, aboutirait à des conséquences au moins étranges, pour ne pas dire contraires à l'équité. Les contribuables, qui auraient fait preuve de bonne volonté, en présentant l'acte à la formalité, ne jouiraient que d'un délai de deux ans, pour critiquer une perception excessive ; mais ceux qui se

seraient refusés à cette présentation, pour un motif d'obstination systématique ou de fraude, disposeraient d'un délai plus prolongé. Ce résultat favorise les résistances du contribuable.

D'autre part, l'article 28 de la loi de Frimaire fournit un point d'appui à notre théorie. En disant que « les droits des actes et ceux des mutations par décès seront payés avant l'enregistrement », le législateur laisse entendre clairement qu'il n'y a pas enregistrement, tant que la mention de l'analyse ou de la recette n'est pas inscrite sur le registre du Receveur. Le versement des droits est une opération préliminaire à l'enregistrement, mais ne le constitue pas. *A fortiori*, la présentation de l'acte, qui précède le versement des droits et même leur liquidation, ne peut-elle être constitutive d'un enregistrement, dans la pensée du législateur de Frimaire.

Nous avons dit, à dessein, que l'enregistrement, tel que nous l'entendons, ne comporte pas nécessairement une recette. Il peut se réduire à l'analyse pure et simple d'un acte ou d'un fait. Supposons, par exemple, qu'un Receveur enregistre gratis un acte sur lequel il aurait dû exiger un impôt. Cette omission totale de recette n'empêche pas l'enregistrement d'exister, et la prescription biennale de courir.

Nous n'hésitons pas à repousser la doctrine de l'arrêt du 4 février 1901 ; la Cour a eu tort de subordonner l'existence d'un enregistrement à une présentation préalable d'acte ou de déclaration. Cette présentation est, il est vrai, la règle ; mais il y a des exceptions. L'enregistrement, c'est une recette justifiée, ou la simple relation d'une opération juridique. Il est probable que la Cour, mieux inspirée, reviendra bientôt à une appréciation plus exacte.

Cet arrêt est pourtant approuvé par M. Garnier (Supplément, *Prescription*, 403). L'éminent auteur reconnaît, d'abord, une corrélation étroite entre l'action du Trésor et celle du contribuable. Il ajoute, ensuite : « L'Administration a soutenu que la perception d'une somme arbitrée d'office, pour tenir lieu des droits dus sur un acte non représenté, n'équivaut pas à l'enregistrement de l'acte. » Mais ayons soin de remarquer que, si l'Administration a dénié à la perception d'un droit arbitré d'office la vertu de faire courir contre elle la prescription biennale, ce n'est pas que l'enregistrement fît défaut ; c'est, à notre avis, que les sommes sujettes à l'impôt ne pouvaient pas être déterminées exactement, au moment de l'enregistrement, ce qui est bien différent.

Nous n'avons parlé, jusqu'ici, que des suppléments de droits, autrement dits forcements. En ce qui concerne les insuffisances d'évaluation ou les omissions, les difficultés que nous venons d'examiner et les distinctions entre la présentation et la non-présentation des actes ne se posent pas ; car, par définition même, la fausse évaluation, de même que l'omission, impliquent une déclaration ou la présentation d'un acte.

**Excès de perception.**

Nous avons combattu ci-dessus la doctrine qui fait dépendre de la présentation d'un acte la prescription biennale de l'action en restitution. Nous n'y reviendrons pas. Contentons-nous de dire, avec M. Wahl, que les parties commencent à pouvoir critiquer une perception, du jour où cette perception est effectuée. L'enregistrement s'entend ici de la perception des droits, malgré les conclusions contraires de l'arrêt du 4 février 1901. D'ailleurs, notre opinion est

consacrée par un jugement du Tribunal d'Oloron, du 10 août 1904.

Mais, la question se pose de savoir si le point de départ de notre prescription est reculé à une date postérieure à la perception même, lorsque le droit à la restitution prend lui-même naissance postérieurement, à raison d'événements survenus après cette perception.

L'application du droit commun conduirait, évidemment, à reculer le point de départ au jour où le droit du redevable éclot. Car, pas d'intérêt, pas d'action ; et pas d'action, pas de prescription.

Cependant, les lois de l'enregistrement sont loin d'avoir suivi, en cela, les principes du droit commun.

C'est ainsi que la restitution des droits acquittés sur une cession d'office non suivie d'effet ne peut être effectuée que dans les deux années qui suivent l'enregistrement de l'acte de cession (Loi du 25 juin 1841, article 14). Or, lors de cet enregistrement, l'action en restitution était tenue en suspens. On laisse donc courir le délai de la prescription contre une action qui n'est pas encore née ? Se prévaut-on d'une sorte d'effet rétroactif? ou simplement, des exigences de l'intérêt budgétaire? ou des termes généraux de la loi de Frimaire ?

De même, en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique. Si l'on autorise la restitution des droits perçus sur les acquisitions amiables, qu'un arrêté de cessibilité peut comprendre ultérieurement, c'est toujours dans les deux ans de l'enregistrement de l'acte d'acquisition que doit être opérée la restitution. Cependant, l'arrêté de cessibilité ouvre seul l'action en restitution.

De même, la jurisprudence a reconnu :

1° Que les droits perçus sur un jugement infirmé sur appel ne peuvent être restitués que dans les deux ans de l'enregis-

trement du jugement lui-même, et non de l'arrêt infirmatif. Qui ne voit, cependant, que ce dernier, seul, permet aux parties d'agir en restitution ? (Cass., 31 décembre 1839, S. 40. 1. 183);

2° Qu'en matière d'adjudication annulée, toute restitution de droit de mutation est impossible, deux ans après l'enregistrement de l'adjudication ;

3° Que les droits de succession acquittés par des héritiers apparents sont définitivement acquis au Trésor, deux ans après la prescription, alors même que, postérieurement, la dévolution héréditaire se trouve modifiée, à la suite de contestations engagées et de revendications exercées par de nouveaux héritiers (Seine, 23 février 1894 ; 8 mai 1896) ;

4° Que les droits de successions versés par un héritier ne deviennent pas restituables, par ce fait qu'un établissement public, légataire particulier, a reçu l'autorisation administrative et s'est mis en possession du montant de son legs, détenu jusque-là par l'héritier ; à moins que l'autorisation administrative n'intervienne dans les deux ans de la perception. Nous ne croyons pas que cette situation ait été modifiée par la loi du 25 février 1901, si ce n'est que les héritiers naturels jouissent d'un délai de deux ans pour acquitter les droits sur le montant des legs non autorisés (Solution du du 31 octobre 1900).

Il résulte de ces quelques exemples qu'en matière d'enregistrement, c'est, en règle générale, du jour de la perception que court le délai de la prescription de l'action en restitution, alors même que, le jour de cette perception, le droit à la restitution ne serait pas encore né. Cette règle rigoureuse est commandée par la généralité des termes de l'article 61 de la loi organique : « ... pour TOUTE demande en restitution

de droits perçus. » D'ailleurs, cette uniformité est le seul moyen d'assurer la stabilité des perceptions.

Dans certains cas, cependant, le législateur ou l'Administration se sont écartés un instant de la règle rigide et rigoureuse que nous venons de formuler.

L'article 13, n° 2, al. 2, de la loi du 25 février 1901, qui concerne les usufruits successifs, autorise le remboursement des droits perçus par le nu-propriétaire, d'après l'âge du premier usufruitier, si le second usufruit vient à s'ouvrir. La prescription biennale court du jour où s'ouvre l'usufruit éventuel, et non du jour de la perception des droits.

De même, par une délibération des 7-10 mai 1861, et solution du 20 avril 1868 (*J. E.*, 18498), l'Administration a accepté la demande en restitution des droits de succession payés, à titre d'acomptes, par des héritiers, bien que plus de deux ans se soient écoulés depuis le versement de cet acompte. L'Administration a estimé qu'il suffisait que la demande en restitution soit faite dans les deux ans de la déclaration. Car c'est seulement ce jour-là que peut être établie la perception excessive.

Terminons par deux remarques :

1° D'abord, c'est la perception et non l'enregistrement, qui fait courir la prescription de l'action en restitution. Ainsi, un marché a été enregistré et un supplément de droit a été perçu par le Receveur, à raison de dépassements ultérieurs. Si les droits supplémentaires exigés par le Receveur sont excessifs, les parties pourront attaquer la perception pendant les deux ans qui suivent le versement des droits complémentaires. Peu importe que plus de deux ans se soient écoulés depuis l'enregistrement du marché (Seine, 13 mai 1898 ; *J. E.*, 25549) ;

2° En matière de taxes périodiques, il paraît opportun de compenser les excès de perception commis lors d'une échéance, avec une portion égale des sommes dues, à l'échéance suivante. C'est ce qui a été décidé, en matière de timbre par abonnement (Seine, 15 novembre 1901 ; *J. E.* 26942). Donc, tant que l'excès de perception n'est pas régularisé, l'effet de cette compensation est de substituer, lors de chaque échéance, une nouvelle créance à l'ancienne, et de reporter, d'échéance en échéance, le point de départ de la prescription de l'action en restitution.

## DEUXIÈME FAMILLE

*Droits non rectificatifs soumis à une prescription de courte durée.*

---

### PREMIÈRE SECTION

**Pénalités.**

Les prescriptions édictées par la loi du 22 Frimaire an VII ne s'appliquaient qu'aux droits simples. En ce qui concerne les pénalités, le législateur gardait un silence équivoque, et l'on ne tarda pas à se demander la durée dont disposait la Régie pour réclamer ces sortes d'impôts.

Tout d'abord, il est un cas qui ne pouvait souffrir aucune difficulté, comme rentrant dans les prévisions de l'article 61 de la loi de Frimaire. C'est celui où la perception de l'amende était la conséquence nécessaire d'un enregistrement effectué par le Receveur. Il est certain qu'on se trouve, dans cette hypothèse, en présence d'une perception insuffisamment faite et imputable à la faute du préposé.

Mais, hormis cette circonstance, l'article 61 était inapplicable, et la question devenait singulièrement embarrassante.

La Cour de Cassation, appelée à se prononcer sur ce point, commença par proclamer l'application de la prescription trentenaire aux pénalités (Arrêt du 18 novembre 1806). Puis, regrettant la règle trop absolue qu'elle venait

de poser, elle déclara, par deux arrêts du 23 janvier 1809 et 9 avril 1810, que la prescription biennale doit être appliquée aux amendes encourues par un officier public, pour contravention aux lois du 22 Frimaire et 22 Pluviôse an VII.

Sur l'invitation du grand juge, ministre de la Justice, le procureur général Merlin formula son appréciation sur la doctrine du dernier arrêt, qu'il déclara fondée. Dans l'esprit de cet éminent jurisconsulte, le délai de la prescription dépendait d'une distinction à faire entre les amendes accessoires et les amendes principales. Les premières, c'est-à-dire celles dont le paiement pouvait être réclamé par la Régie, au vu d'un acte soumis à la formalité, tombaient incontestablement sous le coup de la prescription biennale ; quant aux secondes, dont la perception n'était pas liée nécessairement à l'enregistrement d'un acte formalisé, elles ne relevaient que de la prescription trentenaire.

Ces incertitudes firent comprendre la nécessité d'un texte précis. Le Conseil d'État, consulté, émit, à la date du 18-22 août 1810, un avis ainsi conçu :

« Toutes les fois que les Receveurs de l'enregistrement « seront mis à la portée de découvrir, par des actes présen- « tés à la formalité, des contraventions aux lois des 22 Fri- « maire et 22 Pluviôse an VII, sujettes à l'amende, ils doi- « vent, dans les deux ans de la formalité donnée à l'acte, « exercer des poursuites pour le recouvrement de l'amende, « à peine de prescription. »

Quelle idée a présidé à l'élaboration de ce texte ? Il est difficile d'en pénétrer la nature. L'avis du Conseil d'État a-t-il eu pour but d'étendre simplement aux pénalités, d'une façon formelle, l'article 61, § 1, de la loi de Frimaire ? Dans ce cas, il faut avouer que l'avis du Conseil d'État donne à l'article 61

une portée éminemment extensive, en limitant à deux ans l'action de la Régie, non seulement quand le titre d'exigibilité de l'amende a été enregistré, mais encore quand cette amende peut être simplement découverte, au vu d'un acte soumis à la formalité. Nous avons rigoureusement restreint au premier cas l'application de l'article 61, en ce qui concerne les droits simples.

Quoi qu'il en soit, l'article 14 de la loi du 16 juin 1824 est venu mettre un terme à toutes ces équivoques, en fixant à deux années la durée de l'action de la Régie en recouvrement des pénalités. Cet article est ainsi conçu :

« La prescription de deux ans établie par le numéro 1 de « l'article 61 de la loi du 22 Frimaire an VII s'appliquera « tant aux amendes de contravention aux dispositions de « la dite loi, qu'aux amendes de contravention aux lois sur le « timbre et les ventes de meubles. Elle courra du jour où les « préposés auront été mis à portée de constater les contra- « ventions, au vu de chaque acte soumis à la formalité, ou « du jour de la présentation du répertoire au visa. Dans tous « les cas, la prescription pour le recouvrement des droits « simples d'enregistrement et de timbre, qui auraient été « dus indépendamment des amendes, restera réglée par les « lois existantes.

« L'action pour faire condamner aux amendes sera pres- « crite après deux ans, à compter du jour où les contraven- « tions auront été commises, dans les cas déterminés :

« 1° Par l'article 1 de la loi du 5 mai 1796, concernant le « dépôt des répertoires ;

« 2° Par l'article 3 de la loi du 22 octobre 1798, pour la « mention à faire des patentes ;

« 3° Par la loi du 16 mars 1803, concernant l'organisa-
« tion du notariat ;

« 4° Par l'article 68 du Code de Commerce, pour la publi-
« cation des contrats de mariage des commerçants. »

Tel est le texte l'article 14. Nous avons vu, en étudiant la prescription biennale des droits simples, établie par l'article 61 de la loi organique, que l'article 14 de la loi de 1824 avait été diversement interprété par la doctrine. Certains auteurs ont voulu voir, dans cet article 14, une extension de l'article 61 de la loi de Frimaire aux pénalités. Ils en ont déduit que la prescription biennale de l'article 61 court, du jour où est prouvée au Receveur, par un acte, l'exigibilité du droit. D'autres auteurs, au contraire, auxquels nous nous sommes d'ailleurs rallié, soutiennent que l'article 14 constitue un texte indépendant, qui ne se réfère à l'article 61, qu'au sujet du délai de la prescription. Mais là s'arrête la similitude de la prescription des droits simples et celle des pénalités. Le point de départ du délai varie, suivant qu'il s'agit des uns ou des autres.

A quelles amendes s'applique la prescription biennale de l'article 14 ?

Bien que cet article ne vise expressément que certaines catégories d'amendes, il est admis que ses termes ne sont pas limitatifs, et embrassent toutes les pénalités de nature fiscale, dont le recouvrement est confié à la Régie, à moins qu'une disposition spéciale ne les ait soustraites à cette prescription, pour les soumettre à une réglementation différente. Si la nomenclature que le législateur a donnée des amendes n'est pas plus complète, c'est, de sa part, un oubli plutôt qu'une intention bien arrêtée de restreindre le champ d'application de la prescription qu'il venait d'édicter. Les

travaux préparatoires confirment, d'ailleurs, cette manière de voir. M. de Villèle s'exprimait en ces termes, quelques jours avant le vote de la loi : « Les articles suivants fixent « le taux des amendes de contravention, dans une juste « proportion avec la nature et la gravité des contraventions « aux lois sur l'enregistrement. Il a également paru conve- « nable que les officiers publics et les contribuables « cessassent de rester soumis à des dispositions pénales. « Les peines ne sont plus un exemple utile, lorsqu'elles sont « séparées, par un trop long laps de temps, des contraven- « tions qu'elles doivent atteindre. L'article 14 a eu pour « but de concilier ces deux intérêts, en abrégeant les délais « de la prescription. »

D'ailleurs, les raisons qui ont motivé la création d'une prescription de courte durée, en matière de pénalités, conduisent à attribuer à l'article 14 une partie générale. Ces motifs, consistent en effet :

1° Dans le désir d'assurer, après un bref délai, la tranquillité des particuliers et des officiers publics ;

2° Dans le désir de rendre l'action de la Régie plus réelle et plus efficace, en la rendant plus rapide (Breton, Chambre des députés, 6 mai 1824).

Tombent donc sous l'empire de notre prescription, les pénalités en matière :

1° D'enregistrement ;
2° De timbre ;
3° D'hypothèques ;
4° De droits de transmission ;
5° De ventes publiques de meubles ;
6° D'assurances ;

7° De droits de greffe. — Toutefois, à l'égard de ces derniers, la question a été discutée. Il semble, cependant, que toute difficulté doive disparaître, en présence d'un arrêt de Cassation, rendu, d'ailleurs, conformément aux conclusions de la Régie, et d'après lequel les droits de greffe sont assimilés à ceux d'enregistrement (23 Germinal an X) ;

8° A la taxe d'accroissement ;

9° D'amende du quart, destinée à réprimer la dissimulation d'un prix de vente immobilière ou de fonds de commerce, etc.

Notre prescription biennale atteint encore (T. A., 122) :

1° L'amende encourue par un huissier, pour défaut de mention du coût de l'exploit, à la fin de l'original ;

2° A l'amende de contravention à la loi du 25 Ventôse an XI, sur le notariat, à condition qu'elle soit commise en France ;

3° Les contraventions, en matière de poids et mesures, à condition d'avoir été commises par les notaires, et de rentrer, dès lors, dans la catégorie des infractions à la législation du notariat, dont la répression incombe à la Régie.

L'article 14 ne parle que des amendes ; il est muet sur les droits en sus. Ce silence du législateur a soulevé la question de savoir si les droits en sus échappent, ou sont soumis, au même titre que les amendes, à la prescription biennale.

Pendant longtemps, l'Administration a prétendu que les droits en sus sont exclus de l'article 14. En présence du silence du législateur sur ce point, il fallait décider, d'après elle, que de pareils droits peuvent être réclamés pendant trente ans. C'est surtout, dit M. Garnier (*Prescription*, n° 12944), à propos des mutations secrètes, que la Régie cherchait à

faire prévaloir cette opinion. Elle la défendait, en disant, d'abord, que le mutisme du législateur est significatif ; et qu'ensuite, les droits en sus diffèrent des amendes par leur nature même ; loin de constituer une peine proprement dite, ils apparaissent comme une sorte de réparation civile, un accessoire et comme un dédoublement du droit simple, dont ils partagent la nature et sur lequel ils se greffent d'une façon inséparable.

La Cour de Cassation inclina d'abord vers la prétention de la Régie (Arrêt des 29 mai 1832, 12 mai 1834). Mais, mieux inspirée et après quelques tâtonnements, elle a bientôt abandonné la doctrine restrictive de l'Administration, et étendu aux droits en sus l'application de l'article 14. C'est, croyons-nous, dans cette interprétation que réside la vérité.

Tout d'abord, l'interprétation limitative, qui est de rigueur en matière fiscale, n'empêche pas de mettre l'application d'un texte en conformité avec l'esprit de la loi et l'intention du législateur. Or, cette intention, c'est de placer d'un côté les droits simples, de l'autre, toutes les pénalités, quelle qu'en soit la nature. Ce qui prouve cette démarcation bien nette, établie par le législateur entre les régimes des prescriptions applicables à ces deux catégories de ressources budgétaires, c'est qu'après avoir réglé le fonctionnement de la prescription des amendes, il se hâte d'ajouter : « Dans tous les cas, la prescription pour le recouvrement des droits simples restera régie par les lois existantes. » Deux branches d'impôts sont donc en présence : les droits simples et les pénalités ; et, dans cette dernière expression se trouvent comprises toutes les perceptions destinées à réprimer une infraction à la loi fiscale. Or, ce caractère repressif appartient aux droits en sus comme aux amendes proprement dites.

D'ailleurs, l'article 39 de la loi de Frimaire ne laisse subsister aucun doute à cet égard. Il dit, en effet, que « les héritiers paieront, *à titre d'amendes*, un demi-droit en sus. » Le droit en sus équivaut donc à l'amende, dans la pensée du législateur. Donc, à une même nature de perceptions doit correspondre une même nature de prescriptions.

Enfin, peut-on dire encore, il a été toujours reconnu (nous l'avons dit plus haut), que l'article 14 de la loi de 1824 comprend toutes les amendes fiscales sans distinction, même celles que le texte n'a pas visées (hypothèque, assurances, etc.). Donc, il n'y a aucun inconvénient à allonger encore un peu la nomenclature par l'adjonction, toute justifiée d'ailleurs, des droits et demi-droits en sus.

Notre opinion a été consacrée par un arrêt de Cassation du 9 décembre 1868, rendu conformément aux conclusions de M. l'avocat général Blanche.

La prescription biennale de l'article 14 de la loi du 16 juin 1824 a été déclarée applicable aux droits en sus exigibles sur les omissions dans les déclarations de succession, et aux demi-droits en sus exigibles sur les successions non déclarées (Arrêt du 26 avril 1836, pour les secondes ; et 9 décembre 1868, pour les premières). Et, remarquons-le bien, l'application de la prescription biennale à ces deux cas particuliers n'est pas en opposition avec l'application, à ces mêmes omissions et successions, des prescriptions de cinq ans et de dix ans ; car ces dernières (cinq ans et dix ans) visent seulement : 1° les droits simples ; 2° les droits en sus, qu'aucun acte soumis à la formalité n'a révélés au Receveur. Que l'omission ou le défaut de déclaration vienne à être constaté par le Receveur, au vu d'un acte formalisé, et la Régie verra tomber à deux ans la durée de son action pour le recouvrement des

droits en sus. Quant au droit simple, le Receveur continuera à disposer de cinq ou dix années pour en formuler la demande.

Ceci nous amène à constater qu'il n'y a pas solidarité entre la prescription du droit simple et celle du droit en sus. Les prescriptions qui leur sont applicables comportent un point de départ toujours différent, et des délais, parfois aussi. Si la règle *Accessorium sequitur principale* ne permet pas au droit en sus de survivre au droit simple une fois prescrit, la réciproque n'est pas vraie, et l'exigibilité du droit simple peut survivre à celle du droit en sus, que la prescription aura frappé.

Ainsi se vérifie la constatation que nous avons faite, au début de ce travail : les pénalités se prescrivent toujours plus facilement, et parfois plus rapidement que les droits simples. Le Trésor déclare le contribuable quitte des amendes et droits en sus, après un bref délai ; mais, il n'abandonne pas le droit simple avec la même facilité. C'est que les pénalités constituent, comme nous l'avons vu, une recette imprévue et occasionnelle, sur laquelle le Trésor n'était pas en droit de compter.

Après avoir délimité le domaine de l'article 14, il nous reste à nous poser une question délicate entre toutes. Quel est le point de départ de notre prescription ?

En ce qui concerne les contraventions commises en matière de dépôt des répertoires, de patente, de contrat de mariage des commerçants, ou d'organisation du notariat, le législateur a eu soin de faire remonter le point de départ de la prescription biennale au jour où la contravention a été commise.

Quant à toutes les autres pénalités, la loi détermine le point de départ de leur prescription dans une formule géné-

rale qui a suscité bien des controverses. Il faut, dit l'article 14, que les préposés aient été mis à même de constater les contraventions, au vu de chaque acte soumis à l'enregistrement, ou du jour de la présentation des répertoires au visa.

Cette possibilité, pour les préposés, de constater les contraventions commises, constitue souvent une question de fait difficile à résoudre ; aussi, les Tribunaux se sont souvent inspirés des circonstances particulières de chaque affaire, pour trancher les nombreuses difficultés pratiques auxquelles notre texte donne lieu par l'imprécision de ses termes.

On s'accorde généralement sur les principes ; mais, dans le domaine de la pratique, des divergences se font jour. Nous n'allons pas entrer dans toutes ces controverses, qui nous mèneraient trop loin : il nous suffira de signaler les principales règles, qui paraissent se dégager de la diversité des solutions et des jugements.

*A.* — Un premier point paraît acquis : il faut que la présentation au Receveur de l'acte ou du répertoire révélateur de la contravention soit postérieure à cette contravention elle-même. Dans cette hypothèse seulement, on peut dire que l'acte prouve la contravention ; car on ne prouve pas ce qui est encore le néant.

Ces conséquences, d'une logique irréfutable, ont été cependant combattues à propos d'une déclaration de succession souscrite par les héritiers, dans le délai légal, mais dont les bases se trouvaient ultérieurement modifiées par un partage enregistré. Or, nous savons que le partage intervenu entre les héritiers doit, d'après la loi fiscale, servir de base à la déclaration de succession. Dès lors, obligation pour les héritiers de souscrire une seconde déclaration, complémentaire

et régulatrice, dans les six mois du partage intervenu. Ayant omis de faire cette déclaration dans les six mois, et sur la réclamation de la Régie (réclamation faite plus de deux ans après l'enregistrement du partage), les héritiers reconnurent l'exigibilité des droits simples, mais nièrent celle des droits en sus qui, selon eux, étaient atteints par la prescription biennale courue du jour de l'enregistrement du partage. Mais leur prétention a été rejetée avec raison, pour ce motif, qu'au moment de l'enregistrement du partage, la contravention n'existait pas encore, les héritiers jouissant d'un délai de six mois, à partir du partage, pour déposer une déclaration rectificative (Cassation, 5 mars 1883, D. 83.1.396.)

*B.* — Un deuxième point paraît certain. Il ne suffit pas d'une preuve complète par elle-même ; d'une constatation claire et nette de la contravention. Il faut que cette constatation soit faite, au vu d'un acte soumis à l'enregistrement ou d'un répertoire présenté au visa. Le législateur prend la la précaution de préciser lui-même le genre particulier de preuve sans lequel la prescription biennale des pénalités ne peut courir. Les termes catégoriques dont le législateur s'est servi sont exclusifs de tout autre mode de preuve, quelque décisif et certain qu'il puisse être, et s'imposerait-il, même avec évidence, au Receveur.

Par acte, il faut entendre non seulement les écrits dressés par les officiers publics ou les particuliers, mais encore les déclarations que la loi fiscale impose aux contribuables, comme les déclarations de location verbales, de mutation immobilière, de succession. En effet, la remise d'une déclaration au Receveur a pour but de constater l'accomplissement d'un fait juridique passible de l'impôt, au même titre que la présentation d'un acte à la formalité.

Notons qu'il n'est pas nécessaire, pour qu'il y ait présentation à l'enregistrement, dans le sens et selon le vœu de l'article 14, qu'une recette de droits soit faite par le Receveur. Car le but de la loi est atteint du moment que la preuve de l'infraction est apportée au Receveur par un acte, une déclaration ou un répertoire, que tous ces documents donnent lieu ou non à la perception d'une recette. Il faut donc ranger, sans hésiter, dans la catégorie des présentations d'actes visées par l'article 14 : les déclarations d'existence préliminaires à toute taxation et consistant dans une simple mesure d'ordre (sociétés, etc.).

On peut se demander pourquoi le législateur s'est préoccupé de limiter à la présentation d'un acte ou d'un répertoire les cas dans lesquels la contravention peut se prescrire après deux ans. N'aurait-il pas mieux fait d'édicter une règle plus générale, en disant : « La prescription biennale courra, lorsque les pénalités se révèleront à l'agent de l'Administration, d'une façon claire et complète, mais quel que soit le moyen par lequel le Receveur les découvrira ? »

Nous croyons que le législateur a agi avec sagesse et prudence, en précisant le mode de preuve auquel est subordonné le cours de la prescription biennale des pénalités. Partant du principe, maintes fois rappelé, que les courtes prescriptions ne doivent pas surprendre le Trésor, il a voulu que l'attention du préposé fût attirée sur le fait de la contravention, par une circonstance, en quelque sorte étrangère à cet agent, et émanée du redevable : la présentation d'un acte, d'une déclaration, d'un répertoire. Cette présentation forcera le Receveur à inscrire une recette, une analyse, ou une simple mention : dans tous les cas, l'attention du Receveur aura été nécessairement attirée sur l'infraction, de telle sorte que, s'il ne la découvre pas, sa faute sera certaine.

La jurisprudence a constamment reconnu la nécessité d'une présentation d'acte ou de répertoire. Il a été décidé, en effet, dans cet ordre d'idées, que « des affiches ou publi-« cations dans les journaux, annonçant une adjudication « aux enchères, ne peuvent faire courir la prescription bien-« nale, pour la demande des droits d'enregistrement, « attendu que ces affiches ou publications n'équivalent pas « à la présentation d'un acte à la formalité » (Cassation, 17 avril 1833 ; Garnier, *Prescription* n° 13065, § 4).

« De même, l'inscription au rôle de la contribution fon-« cière et les paiements faits en conformité de cette inscrip-« tion n'étant pas soumis à la formalité de l'enregistrement, « ne peuvent servir de point de départ pour la prescription « biennale dont nous parlons » (Garnier, *ibid.*, *loco citato*, § 11). Une longue série d'arrêts a reconnu l'inapplication de la prescription biennale des pénalités à cette hypothèse. (Notamment, Cassation 18 août 1852 ; 26 avril 1853.)

D'autre part, il n'en est plus de même, et la prescription biennale court, lorsque le greffier a remis au Receveur l'extrait d'un jugement non enregistré. L'Administration n'a devant elle qu'un délai de deux ans, du jour de la remise de l'extrait, pour réclamer le droit en sus. Quant au droit simple, la prescription est de trente ans.

*C.* — Il reste une troisième condition pour que la prescription de l'article 14 soit applicable. Il faut que l'Administration ait en mains la preuve complète de la contravention. C'est ce qu'exprime, d'une façon très catégorique, un arrêt du 3 décembre 1878 (S. 79. 1. 86) : « Attendu que la prescription ne peut, d'après l'article 14 de la loi du 16 juin 1824, commencer à courir que du jour où l'Administration a

la preuve complète de la contravention qu'elle poursuit ; et que, dès lors, elle ne court pas, tant que l'Administration n'a que de simples indices, qui la mettent seulement à portée de soupçonner la contravention, de la rechercher et de la découvrir, à l'aide d'autres actes ou de rapprochements ultérieurs... » Déjà, un arrêt du 2 décembre 1873, rendu dans une affaire de mutation immobilière non déclarée, avait proclamé d'une façon formelle la nécessité d'une preuve complète et se suffisant à elle-même.

Cette manière d'interpréter l'article 14 paraît correspondre à la pensée et au but du législateur de 1824. Il est certain que la faute du préposé, qui constitue en général le fondement des courtes prescriptions, est beaucoup moins grave, et, peut-être, fait totalement défaut, lorsque la découverte de la contravention, loin de résulter d'une manière complète de l'acte présenté à la formalité, nécessite, au contraire, des rapprochements et des recherches ultérieures, peut-être très longs et très difficiles à effectuer.

Il est des cas où la contravention est évidente et s'annonce, pour ainsi dire, d'elle-même au Receveur.

Ainsi, nous savons que les greffiers doivent remettre au Receveur de l'enregistrement un extrait des jugements au sujet desquels les droits n'auraient pas été consignés dans les mains de cet officier ministériel, et qui, par suite, n'auraient pas été enregistrés. Donc, la simple remise de l'extrait au Receveur par le greffier démontre par elle-même le défaut d'enregistrement du jugement et, par suite, l'exigibilité d'un droit en sus. La prescription biennale court sans difficulté. De même, les contraventions commises par les notaires, huissiers, greffiers, etc., dans la tenue de leurs répertoires, peuvent être découvertes par le préposé, à l'ins-

pection du dit répertoire. L'examen de ce document et sa comparaison avec les registres du Receveur permettent de connaître :

1° Les omissions ou intercalations d'actes ;

2° Les inscriptions sous une date erronée ;

3° Les actes non enregistrés dans le délai ;

4° La présentation tardive du répertoire au visa du Receveur ;

5° Les contraventions aux lois sur le timbre des répertoires, sur leurs cote et paraphe, etc., etc.

6° Les actes non enregistrés. — Toutefois, pour pouvoir découvrir cette dernière contravention, il est indispensable que l'acte non enregistré figure au répertoire : le défaut de concordance entre ce document et le registre du préposé fera ressortir nettement la contravention. Mais, si l'officier ministériel, après avoir omis de faire enregistrer un acte, commet une deuxième omission, en s'abstenant de porter au répertoire l'acte non enregistré, il est certain que le préposé sera dans l'impossibilité de découvrir la contravention, et le dépôt du répertoire ne fera pas courir contre la Régie la prescription biennale de l'amende encourue.

La prescription biennale court encore, et la contravention ne peut être ignorée du Receveur, quand le redevable, auteur de l'infraction, la reconnaît dans une pétition ou soumission déposée au bureau.

La question de la prescription biennale des pénalités s'est notamment posée au sujet des mutations secrètes, c'est-à-dire non enregistrées. Il est parfois délicat de savoir si la Régie a pu ou non en avoir connaissance, et si, dès lors, elle mérite ou non de se voir opposer la déchéance biennale, au point de vue du paiement des droits en sus. Ce que l'on peut

affirmer sans hésitation, c'est que le bénéfice de la prescription biennale ne sera acquis aux auteurs de la mutation immobilière demeurée secrète, que si l'agent de la Régie a pu connaître, non seulement le fait de cette mutation en elle-même, mais encore son défaut d'enregistrement. C'est, en effet, du concours de ces deux circonstances que résulte l'infraction.

Ainsi, il a été décidé que l'affectation hypothécaire d'un immeuble par le nouveau possesseur suffit pour établir clairement, aux yeux de l'Administration, l'acquisition immobilière faite par l'affectant, et, dès lors, pour autoriser la réclamation du droit de mutation et faire courir la prescription biennale. Cette décision peut paraître bizarre, dès lors que le nouveau possesseur, au moment où il consent l'inscription sur son immeuble, se garde bien de signaler au Conservateur des hypothèques le titre de sa propriété, qui est entaché d'irrégularité, au point de vue fiscal. Mais il faut remarquer que, dans l'espèce, le Conservateur sera nécessairement amené, en procédant à l'inscription de l'hypothèque consentie, à constater sur ses registres que l'immeuble dont il s'agit figure sous un nom différent de celui qui consent l'inscription, témoignage certain d'une mutation secrète. Remarquons, de plus, que l'article 14 de la loi de 1824 exige une preuve complète, au vu d'un acte ou d'un répertoire. Mais, il n'est pas nécessaire que l'acte révélateur de l'exigibilité de l'amende soit présenté à l'agent compétent, pour percevoir cette amende. Ici, en effet, la preuve fournie à une Conservation d'hypothèques fait courir la prescription relativement à un droit en sus, que le Conservateur n'était pas compétent pour percevoir.

D'autre part, la prescription biennale a été déclarée inapplicable au cas où une personne, après avoir acquis un

immeuble par acte non enregistré, le donne à ferme dans un acte de bail qui est régulièrement présenté à la formalité.

Donner quelque chose à bail, c'est, si l'on veut, faire présumer qu'on a la propriété de la chose louée; mais, ce n'est pas faire présumer que le titre constitutif de la propriété de cette chose n'a pas été enregistré. Or, il faut, pour que la prescription biennale coure, que le Receveur puisse savoir, non seulement qu'une acquisition a eu lieu, mais que cette acquisition est secrète, c'est-à-dire a échappé au droit de mutation. Il faudrait, pour que le bail enregistré dont nous parlons, ouvre le délai de la prescription biennale, que les parties s'expliquent formellement au sujet de l'existence et du défaut d'enregistrement de l'acte d'acquisition. Se borner à en faire mention dans le bail ne suffirait pas, d'après nous, à moins que la dite mention laisse présumer l'existence de la contravention d'une façon assez concluante pour autoriser, par elle-même, la réclamation de la Régie. C'est ainsi que « la prescription pour la demande du droit en sus, exigible « sur un testament non enregistré, ne court pas du jour où « ce testament a été relaté dans la déclaration de la succes- « sion du testateur » (Garnier, *Prescription*, 13063 ; Mire-court, 10 novembre 1845).

Toutefois, certains arrêts, à la doctrine desquels il ne faut souscrire qu'avec réserve et à raison des circonstances très spéciales de la cause, ont appliqué la prescription biennale à des espèces qui paraissaient ne point la comporter. Ainsi, des héritiers, en déclarant la succession de leur père, comprennent dans la masse une portion seulement de certains immeubles ; ils déclarent que l'autre portion appartient à leur mère survivante ; postérieurement, un acte, présenté à la formalité, contient partage de la totalité des immeubles,

dont une partie seulement a été déclarée appartenir à la succession paternelle. La Cour, dans un arrêt du 28 avril 1830 (S. 30. 1. 149), a déclaré prescrite l'action de la Régie, en paiement des droits en sus, exigibles sur l'omission commise, faute d'avoir été exercés dans les deux ans de l'enregistrement du partage (Garnier, *Prescription* 13065, § 17, alinéa 5). Peut-on dire, cependant, dans cette espèce, que le partage ait prouvé l'omission, à lui tout seul ? N'a-t-il pas fallu que le Receveur se reporte à la déclaration de succession, pour constater sa concordance avec le partage ? Pourquoi dire, alors, que la nécessité de procéder à des recherches ultérieures met obstacle à la prescription biennale ? La vérité, c'est que, rarement, les actes présentés au Receveur fourniront la preuve complète de la contravention. Le plus souvent, ils ne contiennent que des indices, que des présomptions, que des symptômes plus ou moins probants, mais qu'il ne faut pas confondre avec la « preuve complète ».

Si l'on va au fond des choses, on se convainc aisément que la preuve complète d'une contravention, dans le sens de l'article 14 de la loi de 1824, ne pourra guère résulter que :

1° D'une reconnaissance de la contravention ;

2° D'un acte qui porte en lui-même la contravention, qui en constitue le titre. Ainsi, la présentation à la formalité d'un testament fait sur papier libre démontre, d'une façon complète, la contravention, puisqu'il la contient et qu'il en est inséparable. On est obligé d'avouer que ce dernier cas se confond avec les omissions et les insuffisances de perceptions régies par l'article 61 de la loi de Frimaire. Oublier de percevoir une amende sur un acte, dont l'enregistrement nécessite la perception immédiate de la dite amende, c'est

commettre une erreur de perception, qui fait courir contre la Régie la prescription biennale édictée, pour ces sortes d'irrégularités, par le dit article 61, § 1, de la loi organique.

Il faut reconnaître que, d'une façon générale, la Cour de Cassation se refuse à prononcer la forclusion de la Régie, sinon en présence d'une preuve complète, ayant dispensé le Receveur de procéder à des opérations de vérification, de recherches et de rapprochements ultérieurs.

Cette doctrine restrictive, conforme à l'esprit et à la lettre de la loi du 16 juin 1824, a été appliquée encore, récemment, par la Chambre civile, dans un arrêt du 4 février 1901, rendu sur le pourvoi qui avait été formé contre un jugement du Tribunal civil de Saint-Omer, du 5 mars 1897. Diverses personnes avaient formé entre elles, en 1834, une société particulière de biens, sous la condition que les immeubles apportés par elles à ladite société appartiendraient, de droit, à sa dissolution, aux associés survivants. Cette société, d'abord prorogée par acte enregistré en 1861, et modifiée par deux autres actes passés en 1871 et 1876, et également enregistrés, fut enfin dissoute postérieurement, sans que l'acte constatant la dissolution et le partage des valeurs sociales ait été présenté à l'enregistrement. En 1881, une nouvelle société fut constituée, et les immeubles qu'on lui apporta n'étaient autres que ceux qui avaient composé l'actif social de la société fondée en 1834, et dissoute depuis. Quant aux membres de cette nouvelle société, ils n'étaient pas les mêmes que les personnes ayant figuré à l'acte constitutif de 1834. Le nouveau pacte social fut enregistré.

L'Administration, en rapprochant les uns des autres les actes de constitution passés en 1834 et 1881, acquit la certitude que les immeubles composant l'actif social primitif

avaient été attribués, lors de la dissolution de la société, à d'autres que ceux qui en avaient effectué l'apport, et que la réalisation de cette mutation immobilière n'avait pas fait l'objet, dans les trois mois de l'avènement de la condition suspensive (c'est-à-dire la dissolution de la société, et l'attribution des immeubles à d'autres qu'aux apporteurs), de la déclaration prescrite par les lois d'enregistrement.

Sur la réclamation des droits simples et en sus, exigibles sur cette mutation secrète, les parties répondirent par l'exception de prescription. En ce qui concerne, notamment, les droits en sus, qui seuls nous intéressent ici, elles prétendirent que l'action de la Régie était atteinte par la prescription biennale, faute d'avoir été exercée dans les deux ans de l'enregistrement de l'acte social de 1881, au vu duquel la Régie pouvait, en recherchant l'origine des biens apportés, découvrir la mutation immobilière non enregistrée.

Un jugement du Tribunal civil de Saint-Omer, du 5 mars 1897, refusa d'accueillir l'exception de prescription et valida la contrainte décernée par le Receveur ; et cette décision ne peut qu'être approuvée. L'acte social de 1881 portait bien que tels et tels immeubles étaient apportés à la nouvelle société ; mais il ne parlait nullement de la dissolution de la société primitive et du partage intervenu. De telles mentions auraient, en effet, trahi la mutation secrète. C'est seulement par le rapprochement et la combinaison des diverses conventions enregistrées, que le Receveur a pu se convaincre de l'irrégularité commise. Nous sommes donc hors du domaine de la prescription biennale de l'article 14 de la loi du 16 juin 1824.

Sur pourvoi, la Cour a maintenu la sentence du Tribunal de Saint-Omer : « Attendu, dit-elle, que si les droits en sus

sont soumis à la prescription biennale, le délai ne commence à courir que du jour où la Régie a été mise à même de constater la contravention, d'une façon complète, au vu d'un acte soumis à l'enregistrement ; que, dans la cause, la contravention ne pouvait être découverte, au seul vu de l'acte du 8 septembre 1881, mais seulement par la combinaison et le rapprochement ultérieurs de plusieurs actes et de recherches diverses... »

De même, d'un arrêt de la Chambre des Requêtes du 9 décembre 1903, il résulte que l'acquisition conjointe et sous pacte tontinier, par quatre ecclésiastiques, de certains immeubles ultérieurement affectés à une œuvre religieuse, ne saurait faire courir la prescription biennale des pénalités exigibles à raison de la constitution secrète d'une association religieuse, entre les quatre coacquéreurs.

Il faut, toutefois, mentionner un arrêt de la Chambre des Requêtes, du 8 avril 1903. D'après cette décision, en matière de cession d'office, lorsque l'ampliation du décret nommant un officier ministériel n'a pas été soumise à la formalité, les droits simples ne sont pas prescrits. Quant au droit en sus, si l'Administration a eu connaissance du décret, par l'enregistrement d'un jugement donnant acte de la prestation de serment du nouveau titulaire, toute réclamation est impossible, deux ans après le dit enregistrement.

## DEUXIÈME SECTION

### Droits de mutation par décès, dus sur les successions non déclarées.

Aux termes de la loi de Frimaire, les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs doivent déposer entre les mains du Receveur, dans un délai de six mois, à compter du jour de la dévolution héréditaire, la déclaration des biens à eux transmis par décès. S'ils s'abstiennent d'accomplir cette formalité, la Régie jouit d'un délai de dix années pour réclamer les droits sur l'hérédité non déclarée. Ce délai décennal ne date que de 1850. D'après la loi de Frimaire (art. 61, n° 3), il n'était que de cinq ans.

Cette prescription décennale fait échec à la règle généralement admise en matière de droits d'enregistrement, et qui semble, d'ailleurs, se dégager de la législation fiscale : à savoir que, d'ordinaire, les droits simples, non rectificatifs, ni litigieux, ne se prescrivent que par trente ans. Il s'agit bien ici, en effet, d'un droit simple (le demi-droit en sus, exigible pour défaut de déclaration, dans les délais légaux, est régi, quant à son mode de prescription, par l'article 14 de la loi du 16 juin 1824, ci-dessus étudié). De plus, les droits dus sur une succession non déclarée sont primitifs et ne supposent point, comme les perceptions rectificatives, une formalité déjà entamée.

Or, si le législateur a cru devoir limiter à dix ans la durée de l'action de la Régie, pour le paiement de ces droits, c'est que, généralement avertie de l'ouverture de la succession, au moyen des notices de décès envoyées trimestriellement

par les mairies, et d'autres documents authentiques, l'Administration était en mesure de poursuivre, en temps utile, le recouvrement de l'impôt, et de déterminer la consistance de l'hérédité.

La prescription décennale ne concerne que les mutations qui ont leur cause, leur origine dans le décès. Les mutations à titre gratuit, entre vifs, y échappent certainement ; car l'on ne peut suppléer au silence gardé à cet égard par le législateur. C'est ce qu'a formellement reconnu un arrêt de Cassation, du 26 août 1807 : « Vu l'article 18 de la loi du 19 décembre 1790 ; Attendu qu'il est évident que les dispositions de cet article ne concernent que les mutations de biens meubles ou immeubles, opérées par successions directes ou collatérales ; Attendu qu'il ne s'agit point, dans l'espèce, d'une mutation de cette nature, et, conséquemment, que la prescription de cinq ans, établie par cet article, était inapplicable. » (S. 7. 2. 938.)

Mais, dès l'instant que la mutation prend sa source dans le décès, la prescription décennale s'applique. Peu importe la qualité du successible : héritier, légataire, donataire, etc. Peu importe la cause en vertu de laquelle le dit successible appréhende la totalité ou une portion de l'hérédité : loi, testament, stipulation contenue dans un acte de vente ou de donation, réversion d'usufruit, etc. Supposons, à titre d'exemple, que, dans un acte de vente, l'aliénateur se réserve l'usufruit de la chose vendue, avec réversibilité, à son décès, sur la tête d'une personne déterminée ; les droits de succession exigibles lors du décès de l'aliénateur, et à raison de la survie de l'usufruitier éventuel, seront prescrits par dix ans, du jour de la réversion. En outre, il n'est pas nécessaire que le fait de la mutation se produise au moment même du

décès de l'auteur de la libéralité. Souvent, cette mutation sera postérieure à ce décès, et résultera de l'avènement d'une condition suspensive : tel est le cas où deux usufruitiers successifs sont institués par testament. Au décès du testateur, le premier des usufruitiers institués se mettra en possession ; quant au second, la réversion dont il doit bénéficier, dépend d'un événement incertain : sa survie.

Nous avons vu, et nous ne répéterons pas les différences qui séparent les successions non déclarées, d'une part, et, d'autre part, les insuffisances et les omissions. Il nous suffira de dire ici que la prescription de dix ans est restreinte aux cas où aucune déclaration de succession n'a été souscrite. Il faut assimiler à l'absence de déclaration le fait de déposer une déclaration irrégulière, au point de vue, par exemple, du bureau compétent pour la recevoir, ou des personnes chargées de la signer. Ajoutons (et ceci est très important), que le dépôt d'une déclaration de succession n'interrompt la prescription décennale qu'en ce qui concerne les personnes signataires de cette déclaration, et celles qui sont solidaires avec ces dernières, pour le paiement de l'impôt de mutation. Ainsi, aucune solidarité n'existant entre les colégataires particuliers, la déclaration souscrite par l'un d'entre eux n'empêchera point la Régie d'avoir dix ans pour réclamer aux autres colégataires le paiement des droits. Il en est de même de l'usufruitier et du nu-propriétaire. Ainsi, quand un époux, légataire en usufruit de son conjoint, n'a pas fait la déclaration de son legs, il ne peut se prévaloir de celle des héritiers pour soutenir qu'il a commis une simple omission prescriptible par cinq ans (Saint-Quentin, 12 août 1863; Garnier, édition 1878, *Prescription*, n° 12959). D'autre part, nous avons remarqué, à propos des omis-

sions, que l'oubli de mentionner dans une déclaration de succession tous les immeubles situés dans un canton extérieur à celui du bureau du domicile du défunt, constitue, depuis la loi du 25 février 1901, une simple omission, alors que, sous le régime antérieur, il y avait, dans cette irrégularité, une véritable succession non déclarée, soumise à la prescription de dix ans.

Quel est le point de départ de notre prescription ?

L'article 61 de la loi de Frimaire le place au jour du décès, et non au jour de l'expiration du délai accordé aux héritiers pour faire leur déclaration. Or, au jour du décès, la Régie ne peut pas agir encore. Son droit de réclamation ne prend naissance qu'à l'expiration du délai de six mois. Il y a donc une période durant laquelle la prescription court, sans que l'Administration puisse intenter son action.

Ceci est un échec à une règle que nous examinerons plus loin, et en vertu de laquelle les courtes prescriptions ne courent point, devant l'impossibilité d'agir de la Régie.

Bien que le jour du décès soit, d'ordinaire, le point de départ de notre délai décennal, il est certains cas où cette règle fléchit ; et la prescription ne commence à courir que postérieurement. Ces cas se présentent :

1° Lorsque le point de départ du délai, imparti aux héritiers pour souscrire la déclaration, ne coïncide pas avec le décès lui-même ;

2° Lorsque certaines circonstances ont placé la Régie dans l'impossibilité de connaître l'ouverture de la succession.

Dans la première hypothèse, l'Administration n'agit pas, parce que son droit n'est pas né. Dans la deuxième, parce qu'elle en ignore l'ouverture.

I. — C'est ainsi que le délai pour souscrire la déclaration d'une succession d'un absent court du jour de l'envoi en possession provisoire, ou du jour de l'enregistrement d'un acte constatant la prise effective de possession (Loi du 28 avril 1816, art. 40). Il en est de même pour les successions des condamnés, dont les biens sont séquestrés ; de celle d'un défenseur de la patrie, mort en activité de service, hors de son département ; de celle qui serait recueillie par indivis avec la Nation (art. 24 de la loi de Frimaire).

De même, lorsque divers faits, tels que la découverte d'un testament postérieur, ou une déclaration judiciaire d'indignité, ou une renonciation, ont pour conséquence de modifier la dévolution héréditaire primitive, c'est du jour des événements modificatifs, et non du jour du décès, que commence à courir le délai pour souscrire la nouvelle déclaration ; et, par suite, le délai de la prescription décennale est reporté à la même époque.

Il en est de même lorsqu'une succession en déshérence est restituée aux héritiers, ou lorsque les légataires sont des personnes administratives, soumises à l'autorisation de l'autorité supérieure (art. 19 de la loi du 25 février 1901). Le délai ne court que du jour de l'autorisation.

En matière d'usufruits successifs, le délai de dix ans, pour déclarer la deuxième mutation, ne saurait courir avant le décès du premier usufruitier, à moins que ce dernier ne soit déjà décédé au moment de la mort de l'auteur des libéralités.

La nécessité de reculer le point de départ du délai de dix ans se manifeste avec netteté pour les biens rentrés dans l'hérédité. On désigne sous cette dénomination des biens qui ne figuraient pas dans la succession, au jour de la déclaration, et qui y tombent ultérieurement, à raison de certaines circonstances survenues depuis. Tels sont les

biens qui viennent à rentrer dans le patrimoine du défunt, par suite de la rescision d'une aliénation consentie par lui, ou par l'effet d'une action en revendication exercée par les héritiers. Dans tous ces cas, c'est du jour de la réintégration du bien dans l'hérédité que commencera à courir, contre la Régie, le délai de son action décennalè, pour le recouvrement des droits de succession sur ces biens. Mais (remarquons-le avec attention), pour qu'il y ait véritablement bien rentré dans l'hérédité, il faut que, au jour de la rédaction de la déclaration, l'existence même du bien en question soit inconnue ou incertaine.

Ainsi, lorsqu'une créance héréditaire, déclarée irrecouvrable au Receveur et exonérée, à ce titre, du droit de mutation par décès, vient à être recouvrée partiellement, ce recouvrement partiel ne saurait être considéré comme un bien rentré dans l'hérédité, dès lors que l'existence de la créance était certaine et actuelle, au jour de la déclaration de succession. Le point de départ de la prescription, pour le recouvrement des droits dus sur ces créances partiellement réalisées, ne peut donc, dans la rigueur des principes, être reculé au jour de leur encaissement par les héritiers. Il s'agit d'une insuffisance de perception commise par le Receveur, plutôt que d'une réintégration de bien dans l'hérédité (Jugement du Tribunal de Cusset, du 11 mai 1887, maintenu en Cassation, par un arrêt de la Chambre civile, du 4 mars 1890 ; D. 90. 1. 203). Aussi, la Régie a-t-elle agi prudemment, en exigeant des héritiers, sous peine de refuser l'exonération de l'impôt sur la créance déclarée irrécouvrable, l'engagement écrit d'acquitter les droits au fur et à mesure des distributions ultérieures.

Pour que le point de départ de la prescription soit retardé au jour de la réintégration du bien dans l'hérédité, il est

nécessaire, également, que les héritiers aient, avant l'avènement de la prescription, souscrit une déclaration, en ce qui concerne les biens existants actuellement, au jour du décès. « Lorsque la succession n'a fait l'objet d'aucune déclaration, « la prescription court à l'égard de tous les biens qui en « dépendent, aussi bien à l'égard de ceux dont la trans- « mission est subordonnée à un événement postérieur au « décès, qu'à l'égard des autres biens, et l'Administration « n'est plus recevable à exiger une déclaration quelconque, « ni principale, ni supplémentaire, lorsque plus de dix ans « se sont écoulés depuis le décès » (Rédacteurs, *Prescription*, 581).

Mais, si les conditions nécessaires pour qu'il y ait bien rentré dans l'hérédité sont réunies, les Tribunaux n'hésitent pas à ajourner le point de départ de la prescription. Tant que la réintégration n'est pas chose accomplie, l'action de la Régie est tenue en suspens ; donc, aussi, le cours de la prescription extinctive.

Il a été décidé, notamment :

1° Que les droits dus sur les biens qu'une décision judiciaire fait rentrer dans la succession, se prescrivent par dix ans, du jour de la décision judiciaire (Versailles, 29 décembre 1893) ;

2° De même, lorsqu'une vente consentie par le défunt est frappée d'annulation (Saint-Omer, 13 juillet 1900).

En résumé, le bien rentré dans l'hérédité forme une succession à part, une fraction distincte du patrimoine du défunt, que l'héritier doit déclarer à l'enregistrement, dans les six mois à compter de chaque événement opérant réintégration.

III. — Lorsque l'Administration n'a pas pu avoir connaissance du décès, il est de jurisprudence que la prescription

de dix ans ne court pas contre elle. Le point de départ est reporté au jour où le fait générateur de l'impôt est parvenu, par les voies légales, ou en vertu d'un document authentique, à la connaissance de la Régie. Cette règle se comprend sans difficulté ; elle est conforme à l'intention même du législateur de Frimaire, qui n'a réduit le temps d'action de la Régie que parce qu'elle est généralement instruite des décès par les notices municipales. Ces notices ne sont, d'ailleurs, que la reproduction même des registres de l'état civil.

Toutefois, l'inscription sur le registre de l'état civil, si elle constitue le moyen par excellence de connaître les décès, n'est pas, cependant, indispensable pour que la Régie ait pu être instruite de l'ouverture de la succession. Il a été décidé que l'inscription du décès sur le registre de l'hôpital maritime de Toulon supplée, à cet égard, à l'absence de mention sur le registre même de l'état civil, et fait courir la prescription décennale (Cassation, 21 février 1809 ; Rédacteurs, *Prescription*, 561). De même, en cas de perte du registre public, il suffit que le décès soit inscrit sur la table décennale (Rédacteurs, *ibid.*, 562). Enfin, si, dans un acte présenté à l'enregistrement, des personnes prennent la qualité d'héritiers d'un individu dont elles énoncent le décès, ces énonciations pourront, suivant les cas et en vertu des circonstances particulières de chaque espèce, former contre l'Administration une véritable mise en demeure, une présomption *juris et de jure* qu'elle a connu l'ouverture de la succession (Garnier, *Prescription*, 13019).

Au sujet des décès qui surviennent hors de France, il faut, semble-t-il, distinguer entre ceux qui se produisent dans les colonies ou dans un pays étranger proprement dit. Dans le premier cas, il est admis que l'inscription du décès sur le registre de l'état civil de la colonie suffit à faire connaître,

même aux agents de l'Administration exerçant en France, l'ouverture de la succession, à moins que les communications aient été interrompues, par un cas de force majeure, entre la métropole et la colonie, auquel cas la prescription ne court que du jour du rétablissement des communications. Il est à présumer que les receveurs de la colonie feront à leurs collègues de France le renvoi de tous renseignements utiles et les mettront en mesure de connaître le décès.

Si, au contraire, le décès a eu lieu à l'étranger, la prescription ne court jamais du jour où il se produit, puisque l'Administration ne peut pas forcer le service de l'état civil étranger à faire le renvoi en France. Dans ce cas, le point de départ du délai décennal n'est autre que le jour où l'Administration a pu être instruite de l'ouverture de l'hérédité, par un acte explicite et authentique.

M. Wahl (*Prescription*, 454) critique nettement ces modifications dans le point de départ du délai, motivées par l'ignorance de la Régie. D'après lui, un droit ignoré de son possesseur n'en existe pas moins, et doit pouvoir se prescrire. « La généralité du texte, qui fait courir la prescription « dès le décès est, à cet égard, intentionnelle, dit-il ; la loi, « en effet, a prévu l'hypothèse où, le décès ayant lieu hors « de France, la Régie a pu n'en avoir pas connaissance, « puisqu'elle prolonge, dans ce cas, le délai accordé aux « parties pour la déclaration, et, cependant, elle ne prolonge « pas le délai de la prescription au profit de la Régie. »

Citons un jugement récent (Figeac, 9 mars 1899 ; *J. E.*, 25681), d'après lequel l'expédition de l'acte mortuaire dressé par un consul et renvoyé au ministre des Affaires étrangères, lequel l'a transmis à la préfecture du domicile d'origine du défunt, fait courir la prescription décennale.

## TROISIÈME SECTION

### Prescription des droits dus en matière d'assistance judiciaire.

D'après l'article 25 de la loi du 22 janvier 1851, la Régie a dix ans, à compter du jour du jugement qui termine l'instance, pour recouvrer les frais d'assistance judiciaire, et, notamment, les droits d'enregistrement que l'assisté a été provisoirement dispensé de payer.

Bien que le point de départ du délai de cette prescription soit placé, par le législateur lui-même, au jour du prononcé du jugement, il faut remarquer que la Régie ne commence à pouvoir exercer des poursuites contre les débiteurs des droits du Trésor et des officiers ministériels, que le jour de la délivrance de l'exécutoire par le greffier. Le point de départ de la prescription est donc antérieur au jour où l'action peut être mise en mouvement. Ceci n'a pas de quoi nous étonner, car, en droit commun, le montant d'une condamnation pécuniaire commence à se prescrire dès le jour de la sentence judiciaire, alors que la partie gagnante ne peut poursuivre l'exécution du jugement, avant de l'avoir fait signifier à son adversaire (Wahl, *Prescription*, 457). Il y a donc une période, courte toutefois, durant laquelle la prescription court contre une personne qui ne peut encore agir.

D'ailleurs, en matière d'assistance judiciaire, les exécutoires doivent être délivrés dans le mois du jugement. Par suite, le délai pendant lequel la Régie est impuissante à agir est trop bref pour que la règle qui précède puisse procurer un préjudice quelconque au Trésor. Du reste, la Régie est

avertie de l'exigibilité des droits par le jugement qui clôt l'instance : elle est donc en mesure de réclamer l'exécutoire au greffier, qui ne peut se refuser à le délivrer.

Toutefois, il faut mentionner un jugement du Tribunal de Lunéville (7 mars 1883), qui place le point de départ de la prescription au jour de la délivrance de l'exécutoire, s'il est délivré dans le mois ; et, du jour de l'expiration du mois, dans le cas contraire.

Remarquons, en terminant, que la prescription décennale s'applique aussi bien aux sommes que le Trésor est chargé de recouvrer, au nom des officiers ministériels, qu'aux droits d'enregistrement proprement dits. « Attendu, dit un jugement du Tribunal d'Avesnes, du 8 décembre 1904, que la loi du 22 janvier 1851, sur l'assistance judiciaire, dont bénéficient les instances relatives aux accidents du travail, a créé pour l'Administration de l'Enregistrement, au point de vue du recouvrement des frais, une situation spéciale, et a édicté, à son profit, une prescription de dix années ..... ; Attendu que l'article 17 de la même loi porte que, en cas de condamnation prononcée contre l'adversaire de l'assisté, la taxe comprend tous les droits, frais de toute nature, honoraires et émoluments auxquels l'assisté aurait été tenu, s'il n'avait pas eu l'assistance judiciaire ; — que cette disposition régit non seulement les sommes dues au Trésor personnellement, mais encore celles qu'il est chargé de recouvrer, au nom des officiers ministériels ; — qu'à défaut de distinction, les droits de ces derniers échappent, dès lors, à toutes les prescriptions du droit commun, qui sont remplacées par celle de dix ans, prévue par l'article 25 de la dite loi. »

---

## QUATRIÈME SECTION

### Prescriptions de certaines taxes périodiques.

Ces taxes sont :

2° La taxe sur le revenu ;

2° L'impot sur les opérations de Bourse.

Nous ne faisons que les signaler ici, nous réservant de les étudier dans une section postérieure, sous la rubrique : *Prescriptions de certains impôts créés depuis la loi de Frimaire.*

## TROISIEME FAMILLE

### *Prescription de certains droits litigieux.*

Nous appelons *droits litigieux* ceux qui ont été réclamés au débiteur par la voie d'une poursuite extra-judiciaire. Le législateur a estimé qu'une pareille poursuite ne devait pas être abandonnée par son auteur pendant un trop long temps. D'une part, la sécurité des contrats, et des considérations d'ordre public exigent qu'une poursuite exercée contre un débiteur se résolve en un paiement ou en une instance ; sinon, c'est l'incertitude, c'est la menace perpétuelle d'une mesure de coercition. D'autre part, et à ne considérer que les personnes qui sont en jeu (créancier et débiteur), il est de l'intérêt de l'un et de l'autre de voir bientôt la poursuite, exercée ou subie, recevoir une solution. Le débiteur sera soustrait à un aléa pénible ; le créancier sera puni d'une négligence absolument impardonnable ; connaissant ses droits, puisqu'il les revendique par un moyen extra-judiciaire, il n'avait qu'à apporter plus de suite dans ses idées, plus d'activité dans la gestion de ses affaires.

Il faut donc louer le législateur fiscal d'avoir considéré l'exercice d'une poursuite extra-judiciaire comme susceptible, en raison et en équité, de raccourcir le délai de l'action en paiement du droit poursuivi. Les droits d'enregistrement qui ont été réclamés par voie de contrainte forment, aux yeux du législateur, une classe spéciale que l'on doit soustraire à la prescription du droit commun et soumettre à une déchéance rapide.

La prescription spéciale sous l'empire de laquelle tombe un droit d'enregistrement, le jour de sa réclamation par contrainte, est ce que l'on appelle la péremption annale. Elle est régie par l'article 61 de la loi de Frimaire, *in fine*, qui porte : « Les prescriptions ci-dessus seront suspendues « par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expi- « ration des délais ; mais, elles seront acquises irrévocable- « ment, si les poursuites commencées sont interrompues « pendant une année, sans qu'il y ait instance devant les « juges compétents, quand même le premier délai pour la « prescription ne serait pas expiré. »

La disposition ci-dessus prévoit donc le cas où les prescriptions établies par la loi de Frimaire ont été interrompues par un acte de poursuite non renouvelé dans l'année, et non suivi, également dans l'année, de l'introduction d'une instance. Si une année s'écoule sans renouvellement ou sans instance liée, le créancier est complètement déchu de son droit ; l'accomplissement du délai annal anéantit l'action dans ses mains. C'est la péremption annale.

Il faut, tout d'abord, se garder de confondre la péremption annale résultant de l'article 61, avec la péremption triennale d'instance, en matière civile. Ce n'est pas seulement par le délai qu'elles se distinguent ; de nombreuses divergences plus essentielles les séparent. La plus caractéristique des différences existant entre elles résulte de ce fait, facile à saisir, que la péremption, en matière civile, se borne à anéantir la procédure, tout en laissant subsister l'action, laquelle n'est soumise qu'à la prescription ordinaire ; tandis que la prescription spéciale de l'article 61 met aussi bien à néant les actes de poursuite que l'action elle-même (Troplong, *Prescription*, 47 ; Garnier, *Prescription*, 12917). En d'autres

termes, en matière civile, le créancier, au préjudice duquel s'accomplit la péremption triennale, n'est plus recevable à se prévaloir de l'interruption de la prescription opérée par les poursuites ; mais, rien ne l'empêche d'exercer des poursuites nouvelles, d'engager une instance, si son action n'est pas prescrite. En matière d'enregistrement, au contraire, le créancier est déchu de toute action en paiement, pour le passé comme pour l'avenir. Il y a extinction irrévocable. En droit civil, la péremption est une sorte de délai de validité de la procédure. En droit fiscal, le délai annal constitue le délai de validité de l'action elle-même. Une action, exercée par voie de contrainte, est rapidement prescriptible.

De plus, la péremption annale présente une dérogation remarquable aux règles du droit commun : d'ordinaire, l'interruption a pour seule conséquence d'effacer le passé et de substituer, à la prescription anéantie, une prescription nouvelle présentant les mêmes caractères et comportant les mêmes délais que l'ancienne. En droit fiscal, rien de pareil : l'interruption de la prescription ne se borne pas à détruire le passé ; elle modifie l'avenir ; elle n'est pas seulement destructrice de la prescription interrompue ; elle est créatrice d'une prescription nouvelle et différente de l'ancienne. A la prescription interrompue, elle substitue une prescription, dont le délai d'accomplissement est toujours annal, quelle que soit la durée de celle qui a subi l'interruption. Cette prescription nouvelle pourra même s'accomplir avant l'expiration du délai que comportait l'ancienne : ainsi, deux mois après la déclaration d'une succession, le Receveur décerne une contrainte pour avoir paiement des droits dus sur une omission. Il interrompt la contrainte pendant un an. La péremption annale, étant accomplie, libère l'héritier de tout

droit. L'omission sera donc prescrite quatorze mois après la déclaration, alors que, en l'absence de poursuite, c'est pendant cinq ans que la Régie aurait pu agir.

Quelles sont les conditions d'application de notre prescription ?

Il faut d'abord limiter le champ de son application aux prescriptions établies par la loi de Frimaire, et à celles assimilées à ces dernières. C'est ce qui résulte nettement du texte même de l'article 61 : « Les prescriptions ci-dessus....» Donc, la première condition pour que la péremption annale trouve son application, c'est que la prescription interrompue, qu'elle est destinée à remplacer, soit établie par la loi organique ou des lois ultérieures assimilées. C'est ainsi que la péremption annale a été déclarée, par deux jugements du Tribunal de la Seine, des 21 novembre 1903 et 2 décembre 1904, inapplicable à la taxe sur le revenu, qui ne constitue pas undroit d'enregistrement, et échappe aux prescriptions de la loi de Frimaire.

Ceci dit, examinons les conditions d'application :

1° Il faut, d'abord, que le cours de la prescription primitive ait été interrompu par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration des délais. La loi prononce à tort le mot « suspendues ». C'est le mot « interrompues » qui eût seul répondu à la véritable pensée du législateur et à la vérité des faits. Il est inadmissible que le législateur fiscal ait entendu parler d'une suspension véritable ; car, nous verrons plus loin que la suspension se borne à arrêter le cours de la prescription, sans réduire à néant le temps accompli au moment du fait suspensif. Or, nous venons de constater plus haut que l'effet de notre péremption annale est précisément d'effacer le délai écoulé, pour y substituer

un délai plus bref. On ne saurait donc conserver ici son véritable sens au mot « suspendues », sans se mettre en contradiction avec le but de la loi elle-même.

L'acte interruptif n'est efficace que s'il est signifié et enregistré avant l'expiration des délais. Ces deux conditions sont de rigueur. En présence de la volonté formelle du législateur, on ne peut attribuer la vertu interruptrice à un acte qui ne les réunirait pas.

2° Il faut, en second lieu, que depuis l'acte interruptif visé ci-dessus, il se soit écoulé un an, sans que :

*a*) L'instance ait été liée ;

*b*) Les poursuites aient été renouvelées dans l'année.

Introduction de l'instance ou renouvellement des poursuites, telles sont les deux causes qui mettent obstacle à la péremption annale.

*a*) L'instance n'est liée que par l'assignation. La contrainte est donc impuissante par elle-même à produire c erésultat. Ce qui le démontre manifestement, c'est que l'article 61 suppose et vise même le cas d'une poursuite, c'est-à-dire d'une contrainte exercée sans qu'il y ait instance. Si la contrainte engageait l'instance, l'article 61 n'aurait plus de raison d'être, en tant qu'il établit la péremption annale.

La contrainte se borne donc à interrompre le cours de la prescription. Quant à l'introduction de l'instance, elle est quelque chose de plus que l'interruption même ; elle exige une assignation. Mais, d'autre part, toute assignation, quelle qu'en soit la forme, introduit l'instance. Il en est ainsi :

1° De l'opposition du redevable avec assignation ;

2° De l'assignation directe en paiement ;

3° De la dénonciation de saisie-arrêt, avec assignation en validité ;

4° D'une assignation en restitution.

Il faut noter ici un point nouveau sur lequel le droit civil est en désaccord avec le droit fiscal. Tandis qu'en droit commun, la citation en justice, faite devant un juge incompétent, suffit pour interrompre la prescription (art. 2246 du Code civil), il faut, en matière de péremption annale, que l'acte d'assignation appelle le défendeur devant le Tribunal compétent. Cela résulte avec évidence de l'article 61 : « .... sans qu'il y ait d'instance liée devant les juges compétents. » La loi de Frimaire est donc plus sévère et plus exigeante que la loi civile, en cette question. Il y a lieu de remarquer, toutefois, que si l'assignation devant un juge incompétent est inapte à introduire l'instance et à conjurer, par suite, le danger de la péremption annale, elle vaut, tout au moins, comme sommation, et constitue le point de départ d'une nouvelle prescription annale. Il est donc inexact de prétendre qu'une assignation faite devant un juge incompétent équivaut au néant. Elle recule l'avènement de la péremption, mais ne la rend pas impossible.

Une citation nulle, pour défaut de formes, a-t-elle la vertu de lier l'instance, conformément au vœu de l'article 61 ?

Nous le croyons ; car la seule chose que veut la loi, c'est que la justice soit saisie. Le Tribunal rejettera, il est vrai, la citation nulle pour défaut de formes ; mais, en prononçant ce rejet, le Tribunal prouvera qu'il a été appelé à statuer, au moins, sur la question de la régularité ou de la nullité de l'exploit.

Si nous supposons l'instance liée, les règles ordinaires du Code de Procédure civile redeviennent applicables ; le droit commun reprend son empire. Le domaine de la prescription annale est situé en dehors du prétoire. Une fois ce prétoire

franchi, c'est à la péremption triennale qu'il faudra recourir (art. 397 du Code de Proc.). Il a été décidé, notamment, que si le redevable a formé opposition à la contrainte avec assignation, l'instance, étant introduite, ne relève plus que de la péremption triennale ; peu importe que l'Administration laisse s'écouler une année sans faire aucun acte de poursuite. Bien plus ; à supposer que l'une des parties abandonne l'instance pendant trois années, la péremption triennale de l'article 397 du Code de Procédure ne sera pas acquise de plein droit ; elle ne peut produire d'effet qu'à la condition d'être invoquée ; et tout acte de procédure, fait avant l'invocation de cette péremption, suffit pour interrompre son cours et empêcher qu'elle soit acquise (Garnier, *Prescription*, 12922). La Cour suprême n'a pas hésité à repousser la péremption triennale, dans une espèce où dix années s'étaient écoulées entre l'acte introductif et la reprise de l'instance (Garnier, *ibid.*). « Attendu, dit notamment l'arrêt « du 6 mai 1844, qu'une assignation en restitution des « droits perçus, devant le Tribunal civil de l'arrondisse- « ment, constitue évidemment une instance devant les « juges compétents ; que l'assignation est l'exploit introduc- « tif de l'instance, et que celle-ci doit être considérée « comme existante, dès que l'assignation a été donnée ; « qu'en effet, par l'assignation, le Tribunal est saisi de la « demande, et qu'à défaut, par le demandeur, d'y donner « suite, la partie assignée est en mesure de faire les dili- « gences nécessaires pour qu'il soit statué ; Attendu, en « fait, que, par un exploit du 5 février 1830, et avant que la « prescription pût leur être opposée, les sieurs Deplessis et « Bardet avaient assigné l'Administration devant le Tribu- « nal civil de la Seine, en restitution d'une partie des droits

« qu'ils prétendaient avoir été indûment perçus ; qu'à la « vérité, ils n'ont donné aucune suite à cette assignation, mais « que, le 9 septembre 1840, Bardet a assigné l'Administra- « tion en reprise d'instance, introduite par exploit du 5 février « 1830 ; Attendu qu'à l'époque de cette deuxième assigna- « tion, l'Administration n'avait pas demandé la péremption « de l'instance introduite par le premier exploit ; d'où il suit « que l'instance a été valablement reprise par la deuxième « assignation ; Attendu qu'en décidant, dans cet état de « cause, que l'action de Bardet était éteinte par la prescrip- « tion, le Tribunal de la Seine a faussement appliqué l'arti- « cle 61 de la loi du 22 Frimaire an VII, et violé la disposi- « tion de cet article, ainsi que celle de l'article 399 du Code « de Procédure.... »

*b*) Le deuxième fait qui met obstacle à la péremption annale, est le renouvellement des poursuites, dans l'année. Ce renouvellement a pour résultat d'engendrer une nouvelle prescription d'un an, laquelle devra elle-même être interrompue par une introduction d'instance ou un nouvel acte de poursuite, sous peine d'éteindre l'action du créancier. Nous voyons facilement qu'il n'est pas indifférent pour ce créancier d'adopter l'un ou l'autre des modes d'interruption de la péremption annale. Tandis que l'introduction de l'instance écarte, d'une façon définitive, la péremption annale, qui devient absolument inapplicable, le renouvellement des poursuites, sans liaison d'instance doit, pour mettre le créancier à l'abri d'une déchéance, être effectué chaque année. Toutefois, il n'est plus nécessaire que l'enregistrement de l'acte de poursuite ait lieu dans l'année. Il suffit de sa signification dans ce délai. « Une solution du 10 sep- « tembre 1849 décide que, lorsque la prescription a été

« interrompue une première fois, par une contrainte enre-
« gistrée et signifiée en temps utile, le bénéfice de cette
« interruption est conservé par un nouvel acte de poursuite
« signifié, mais non enregistré dans l'année qui suit la
« signification de la contrainte » (Garnier, *Prescription*, 12923, 3e alinéa).

Lorque les deux conditions ci-dessus font défaut, la péremption annale, au cours de laquelle rien n'a mis obstacle, s'accomplit; le créancier perd non seulement le bénéfice de la poursuite exercée, mais encore il voit mourir dans ses mains son action même, et, par suite, les droits qu'elle garantit. Le créancier a oublié qu'il ne faut pas rester indéfiniment dans le vestibule du prétoire. La poursuite extra-judiciaire, à laquelle le débiteur ne défère point par le paiement de la somme réclamée, doit aboutir, dans un bref délai, à un débat judiciaire.

Soulignons un résultat remarquable : la péremption annale, une fois accomplie, opère de plein droit; il importe peu qu'elle soit ou ne soit pas demandée par la partie intéressée. Ses effets se produisent *de plano* et ne sont pas subordonnés à une invocation positive du bénéficiaire. C'est là une différence importante avec la péremption triennale, qui doit être invoquée.

Il résulte de cela qu'il n'y a pas lieu de rechercher quelles personnes peuvent se prévaloir de la péremption annale. Qu'importe cette question, du moment où cette prescription opère de plein droit, et que son invocation positive n'est pas nécessaire à son efficacité. La question présenterait de l'intérêt, au cas de péremption triennale ; le défendeur, en effet, peut seul exciper de cette dernière (Code de Procédure, Gilbert, T. A., *Prescription*, 100). Par conséquent, dans une

instance où l'Administration défend à une demande en restitution, il faut, dit le Traité Alphabétique, *loco citato*, décider que la Régie a seule le droit de se prévaloir de la péremption.

La prescription annale de l'article 61 s'applique aux demandes faites par la Régie, et à cèlles qui émanent des particuliers. Les suppléments de droits, insuffisances et omissions rentrent dans son domaine, au même titre que les excès de perception sujets à restitution. Elle existe, en un mot, aussi bien dans l'intérêt du Trésor que contre lui.

Toutefois, les instances portées devant la Cour de Cassation échappent à son empire. Il a été reconnu qu'elles ne relèvent que de la prescription trentenaire (Cassation, 16 janvier 1837 ; Dictionnaire des Rédacteurs, n° 666 *bis*, *Prescription*).

Terminons par la mention d'une remarque faite par les Rédacteurs du *Dictionnaire des Droits d'enregistrement* : Il est bien entendu que la péremption annale, qui atteint les poursuites non renouvelées dans l'année, ne peut être invoquée contre des poursuites ayant un objet et des motifs différents des premières. Ainsi, quand une contrainte tendant au recouvrement des droits exigibles, à raison d'une mutation secrète, constatée par les moyens visés par l'article 12 de la loi du 22 Frimaire an VII, a été abandonnée ; si, plus d'un an après, un acte formant le titre de cette mutation est déposé à l'étude d'un notaire, on ne peut opposer la péremption annale à la nouvelle contrainte qui serait décernée en paiement des droits dus sur cet acte (Arrêt de Cassation du 14 août 1813 ; Rédacteurs, *Prescription*, 659).

## QUATRIÈME FAMILLE

### *Prescriptions de certaines taxes créées depuis la loi de Frimaire.*

#### Taxe de 4 0/0 sur le revenu

La loi du 29 juin 1872, créatrice de l'impôt sur le revenu, ne contenait aucune disposition relativement aux délais de la prescription applicable à cette taxe. En disposant que le recouvrement de cet impôt devait être opéré comme en matière d'enregistrement, l'article 5 de la dite loi n'entendait nullement consacrer une assimilation quelconque entre la taxe sur le revenu et les impôts de l'enregistrement, au point de vue de la prescription. Dès lors, en l'absence d'un texte formel, il fallait recourir au droit commun. Et, comme il est de jurisprudence que la taxe sur le revenu ne saurait rentrer ni dans la catégorie des droits de timbre, ni dans celle des droits d'enregistrement (T. A., *Impôt sur le revenu*, 9), et qu'elle constitue « une sorte d'impôt direct », c'est la prescription trentenaire et la déchéance quinquennale qu'il fallait incontestablement appliquer.

Mais, la question de prescription est aujourd'hui résolue en termes clairs et précis, par l'article 21 de la loi de finances du 26 juillet 1893, qui porte : « L'action en recouvrement de la taxe établie sur le revenu des valeurs mobilières, est soumise à la prescription de cinq ans » ; et, plus loin... « l'action des redevables contre le Trésor, en restitution des taxes indûment perçues, se prescrit par cinq ans, à compter de la date de l'indue perception. »

Notre article réduit donc à cinq années, tant la durée de l'action du Trésor, que la durée de celle du contribuable.

En ce qui touche l'action du Trésor, il faut décider, en présence des termes généraux de l'article, qu'elle s'éteint toujours au bout de cinq ans, quelle que soit la nature de la réclamation. Ainsi, il n'y a pas lieu de rechercher si le droit réclamé est un droit supplémentaire, rectificatif ou principal ; si c'est un droit simple ou une pénalité, ou s'il provient d'une insuffisance d'évaluation. Nous sommes donc ici en présence de règles toutes nouvelles et spéciales. Nous avons vu, en effet, au cours de notre étude, que les droits rectificatifs et les pénalités se prescrivent par deux ans, en matière de taxes d'enregistrement proprement dites. Il n'en est rien ici.

Dans le point de départ de la prescription, même uniformité : c'est, dit l'article 21 « la date de l'exigibilité des droits et amendes ». Or, d'après M. Primet, « la taxe étant payable dans les vingt premiers jours de chaque trimestre, ces vingt jours appartiennent entièrement au débiteur, et la prescription ne peut commencer que le lendemain ».

En ce qui concerne l'action des parties en restitution, le point de départ est le jour de l'indue perception.

Il est à remarquer que la durée de l'action en restitution n'a pas été modifiée par la loi de 1893, puisque ce délai était quinquennal avant elle. Toutefois, il ne faut pas confondre absolument les deux prescriptions. Tandis que la déchéance quinquennale commençait à courir, conformément au droit commun, dès le jour de l'ouverture de l'exercice auquel appartenait la créance des contribuables, la prescription de cinq ans, créée par la loi de 1893, n'a son point de départ que dans le fait de la perception excessive.

Les motifs qui ont conduit le législateur à abréger le délai de la prescription, en cette matière, sont tirés, croyons-nous, d'abord, du caractère périodique de la taxe sur le revenu. Cette périodicité de paiement rappelle quelque peu les arrérages de rente et les intérêts des créances, que la loi civile a assujettis à des prescriptions de courte durée. Il est probable que le législateur fiscal a voulu imiter l'exemple des auteurs du Code civil. D'autre part, la simple échéance du terme ayant pour résultat de rendre l'impôt exigible, la preuve de cette exigibilité est toute faite ; la Régie connaît les droits qu'elle a à faire valoir, et, par conséquent, une courte prescription ne peut la surprendre. Toutefois, pour que la Régie soit instruite de l'ouverture de la taxe, il faut une condition indispensable : l'existence de la société, débitrice de la taxe, doit être connue de l'Administration. Aussi, la loi de 1893 a pris une sage précaution : « A l'égard des sociétés, dont l'existence n'a pas été portée à la connaissance des tiers, par les publications légales, ainsi que des sociétés non assujetties aux investigations des agents de l'Administration, la prescription ne court contre cette dernière, que du jour où elle a pu constater l'exigibilité de l'impôt, au vu d'un acte soumis à l'enregistrement, ou au moyen des documents régulièrement déposés au bureau compétent. » (T. A., Maguéro, *Impôt sur le revenu*, 419).

La prescription peut, en matière de taxe sur le revenu, être suspendue par une circonstance tout à fait particulière. D'après l'article 21 de la même loi, « dans les sociétés et « établissements soumis aux investigations de l'Adminis- « tration, la prescription est suspendue par un procès-ver- « bal dressé pour constater le refus de communication, et « suivi de poursuites dans l'année ». L'effet de cette sus-

pension est restreint aux sommes dont l'existence est dérobée à la connaissance de la Régie (T. A., *ibid.*, 422).

La péremption annale ne s'applique pas à notre taxe (Solut. 17 mai 1885).

**Impôt sur les opérations de Bourse.**

L'article 28 de la loi du 28 avril 1893 assujettit à un droit de timbre spécial toute opération d'achat ou de vente de valeurs de Bourse. Cet impôt est perçu au vu des extraits du répertoire, que les personnes, se livrant au commerce des valeurs, doivent tenir (1). Ces extraits sont présentés au Receveur deux fois par mois.

L'article 33 de la loi du 28 avril 1893 précitée porte : « L'action de l'Administration, pour le recouvrement des droits et amendes, est prescrite par un délai de deux ans. »

Cet article est général. Le délai biennal, qui, d'ordinaire, en matière d'enregistrement, se restreint aux insuffisances et aux pénalités, embrasse ici toutes les réclamations que le Trésor peut faire en matière d'opérations de Bourse. Donc, sont prescriptibles par deux ans, non seulement les droits destinés à rectifier une irrégularité de perception, une insuffisance d'évaluation, non seulement les pénalités, mais encore les droits originaires dus sur des opérations qui n'ont jamais subi l'impôt.

L'article 33 s'étant abstenu de déterminer le point de départ de la prescription, il faut suivre ici les principes du droit commun.

Pour les suppléments de droit, la prescription courra du jour de la formalité.

(1) En outre, ces personnes doivent faire à la Régie une déclaration d'existence.

Pour les droits non perçus, à raison du défaut de présentation de l'extrait, elle courra après le dernier jour du délai accordé à l'assujetti pour le déposer (deux dépôts par mois : le premier, entre le 10 et le 15 ; le deuxième, entre le 25 et le dernier jour de chaque mois). Nous croyons que le point de départ serait le même, au cas où l'assujetti ne se serait pas fait connaître à la Régie par une déclaration d'existence. Il est vrai que, dans cette hypothèse, l'Administration sera placée dans une situation défavorable pour connaître l'ouverture du droit et en réclamer le montant ; il eût été sage, dans ce cas, de reculer le point de départ ou d'appliquer la prescription trentenaire, dont la longue durée laisse au créancier de la marge pour agir. Mais, il n'appartient pas à l'interprète de modifier, même dans un but équitable, l'application rigoureuse de la loi. En présence du silence du législateur, il faut faire courir le délai dès le jour où prend naissance la créance du fisc.

En matière de pénalités, la prescription court du jour où la contravention a été commise (Solution, 14 juin 1895 ; T. A., Maguéro, 311). L'article 14 de la loi du 16 juin 1824, qui exige l'existence, aux mains du Receveur, d'une preuve complète, ne s'applique donc pas à l'impôt sur les opérations de Bourse.

L'action en restitution du redevable est soumise à la déchéance quinquennale.

### Taxe d'accroissement.

Avant la loi du 16 avril 1895, le droit d'accroissement était acquitté par les congrégations et associations religieuses, lorsque l'un des associés décédait ou quittait, volontairement ou non, l'association. C'était, par suite, un véritable

droit de succession, quand l'accroissement s'opérait par le décès ; et, de donation, quand il résultait d'une retraite. Dès lors, le droit d'accroissement se trouvait soumis à toutes les prescriptions applicables aux droits d'enregistrement en général.

L'article 3 de la loi du 16 avril 1895 a converti le droit d'accroissement en une taxe annuelle et obligatoire. Cette nouvelle taxe paraît avoir la même nature que celle du droit qu'elle a remplacé. Il y a lieu de la soumettre, en conséquence, aux prescriptions édictées par les lois de Frimaire et de 1824.

Une question de principe se pose ici.

Nous avons vu que l'ancien droit d'accroissement n'était autre chose, en cas de décès, qu'un droit de succession ; et la prescription, en matière de succession non déclarée, est, nous le savons, de dix ans. Or, puisque la taxe nouvelle et annuelle s'est purement substituée à l'ancien droit d'accroissement, ne faut-il pas dire que le non-paiement de cette taxe donnera lieu à la prescription décennale des droits de succession ?

C'est, croyons-nous, par la négative qu'il faut répondre à cette question. La nouvelle taxe est, en effet, indépendante des décès qui peuvent survenir. Elle devient exigible, par la simple arrivée de l'échéance. Du reste, l'ancien droit d'accroissement était non seulement un droit de succession, mais aussi de donation (voir plus haut).

Dès lors, en l'absence d'un texte formel, il faut décider que la Régie a trente ans pour recouvrer la taxe annuelle qu'une société omettrait totalement d'acquitter à l'échéance. Quant aux pénalités, le délai serait réduit à deux ans, si le Receveur avait pu connaître la contravention, au vu d'un acte

enregistré (Morlaix, 26 avril 1899 ; Vervins, 2 novembre 1900).

**Droit de timbre sur les actions et obligations.**

Les prescriptions édictées en matière d'enregistrement sont inapplicables aux droits de timbre. Chacun de ces deux impôts est, en effet, réglementé par deux lois organiques différentes, qui ne peuvent exercer l'une sur l'autre aucune espèce d'influence : la loi du 22 Frimaire an VII, pour les droits d'enregistrement ; la loi du 13 Brumaire an VII, pour les droits de timbre.

Or, dans la loi de Brumaire an VII, il n'est pas question de la manière dont se prescrivent les droits de timbre. Le résultat de ce silence, c'est que la réclamation d'un droit de timbre par la Régie ne connaît que la prescription trentenaire ; quant à la demande en restitution des parties, elle est régie par la déchéance quinquennale.

Ces règles sont directement applicables aux droits de timbre dus sur les actions et obligations des sociétés..., etc. (Loi du 5 juin 1850). L'Administration disposera toujours d'un délai de trente ans, même pour un supplément de droit. Toutefois, notons que les pénalités, en matière de timbre, se prescrivent par deux ans (art. 14 de la loi du 16 juin 1824).

Il importe peu que le paiement du droit de timbre soit effectué au comptant ou par abonnement. On avait soutenu, relativement à ce dernier mode de recouvrement, que la taxe de timbre, devenant périodique, rentrait dans la catégorie des « arrérages..., etc. », que l'article 2277 du Code civil déclare prescriptibles par cinq ans. Mais, comme le dit l'éminent auteur du Traité alphabétique (n° 100, *Titres négociables*), la taxe exigible à chaque échéance forme une créance

distincte, un capital, et ne présente aucune analogie avec les intérêts, arrérages..., etc. de l'article 2277. La prescription reste donc trentenaire, en matière de taxe par abonnement.

Notons, toutefois, une brèche au principe d'après lequel les droits simples de timbre sur les valeurs mobilières se prescrivent par trente ans. D'après le deuxième alinéa de l'article 14 de la loi du 5 juin 1850, l'Administration ne jouit que de deux ans pour contrôler l'exactitude de la valeur déclarée, soit pour des actions créées sans expression de capital, soit pour des parts de fondateurs (T. A., *ibid.*, 99).

### Droit de transmission.

Ce droit, qui est perçu au comptant ou par abonnement, est une véritable taxe d'enregistrement. Donc, il faut lui appliquer toutes les prescriptions qui régissent ces sortes de taxes (Brioude, 10 avril 1878).

Un point à noter : si les Compagnies, Sociétés, etc., omettent, dans les déclarations trimestrielles, de faire figurer certains titres qui devraient supporter l'impôt, la prescription des droits dus sur les titres omis est de cinq ans, en vertu des articles 10 de la loi du 23 juin 1857, et 39 de celle du 22 Frimaire an VII.

### Taxe de 6 francs par million, créée par les articles 17 et 18 de la loi du 13 avril 1898.

Cette taxe, n'étant pas un droit d'enregistrement, paraît rentrer dans le domaine du droit commun, soit des prescriptions trentenaire et quinquennale.

**Droit proportionnel spécial établi par la loi du 28 avril 1893.**

Ce droit proportionnel, destiné à remplacer l'ancien droit gradué, tombe sous le coup de toutes les prescriptions applicables aux impôts de l'enregistrement, parmi lesquels il figure. De plus, il est soumis à une prescription spéciale par l'article 21 de la loi de 1893. Ce texte dispose que l'action en dissimulation des sommes ou valeurs passibles de cet impôt dure deux ans, du jour de l'enregistrement. C'est là une dérogation notable à la règle d'après laquelle les droits, dus à raison d'une dissimulation, ne se prescrivent que par trente ans (art. 13 de la loi du 23 août 1871).

Le point de départ de cette prescription biennale se place au jour où est enregistré l'acte affecté de dissimulation.

## CINQUIÈME FAMILLE

### *Prescriptions du droit commun.*

---

Les prescriptions qui forment le droit commun sont :

1° La prescription trentenaire de l'article 2262 du Code civil;

2° La déchéance quinquennale, établie par l'article 9 de la loi du 29 janvier 1831.

La première s'applique au cas où le Trésor est créancier de l'impôt; la seconde, au cas où il est débiteur d'une somme acquittée en trop.

Nous avons vu, au début de notre étude, que les lois fiscales doivent être interprétées *stricto sensu*. Par suite, lorsqu'un texte fiscal est muet, ou simplement équivoque, sur la question de la prescription, c'est au droit commun qu'il faut, sans hésitation, s'en rapporter.

Dès lors, nous avons défini et mesuré d'ores et déjà le rôle important que jouent, en droit fiscal, les prescriptions trentenaire et quinquennale. Elles ramènent à elles toutes les matières et tous les cas sur lesquels la loi spéciale n'a pas statué. Elles se caractérisent donc par l'étendue de leur domaine d'application, qui n'est pas, comme celui des courtes prescriptions, limité par une disposition formelle de la loi. Disons quelques mots de chacune d'elles.

#### *A.* — Prescription trentenaire

Il est impossible de fournir la série complète de tous les cas qui relèvent de la prescription trentenaire. Ils sont trop

nombreux et variés. Signaler quelques-unes de ses applications principales, telle est la seule prétention qu'on puisse avoir.

Nous avons étudié plus haut les conditions nécessaires pour que les courtes prescriptions soient applicables. Si ces conditions font défaut, l'action de la Régie ne s'éteindra pas avant trente ans.

Ainsi, nous avons constaté que la prescription biennale des insuffisances de perception, provenant de la seule faute du préposé, ne pouvait être invoquée qu'au cas d'un acte enregistré. Si la convention n'a pas été formalisée, l'Administration ne sera pas forclose avant trente ans.

De même, nous avons vu que, pour que la faute du préposé existe et que la prescription biennale soit, par suite, justifiée, il faut que les conventions contenues dans l'acte présenté ne soient pas soumises à des conditions suspensives, et roulent sur des sommes fixes et déterminées. Sans cela, la liquidation définitive de l'impôt est impossible. Dès lors, en cas de convention conditionnelle ou de sommes indéterminées et dépendant d'événements ultérieurs, c'est encore la prescription trentenaire qui demeure seule applicable. Il en est encore ainsi, lorsque les parties ont travesti complètement la nature d'une convention sous les apparences d'un contrat absolument différent. La Régie pourra, pendant trente ans, réclamer l'impôt sur l'acte dissimulé. Il faut, toutefois, pour justifier le délai trentenaire, une véritable altération de la substance même de l'acte. Une simple modification d'étiquette, et même, la grande obscurité de l'acte ne suffiraient pas à écarter la prescription biennale.

Nous avons longuement examiné la question de savoir si la Régie voit tomber à deux ans la durée de son action, par cela seul qu'un acte à elle présenté forme la preuve et non le titre de l'exigibilité d'un droit. Nous avons estimé que la prescription biennale nécessite la présentation du titre. Donc, en l'absence de cette condition, c'est la prescription trentenaire seule qui libérera le redevable. Toutefois, avons-nous vu, certains auteurs prétendent que la prescription de trente ans est écartée par ce fait que la Régie a acquis, en dehors de la présentation du titre même, connaissance de l'ouverture du droit. Ces auteurs soumettraient donc à la prescription biennale un cas que nous laissons, au contraire, sous l'empire du droit commun.

La prescription trentenaire a été encore déclarée applicable, notamment :

1° Aux actes produits en cours d'instance, s'ils n'ont pas été soumis à l'enregistrement (Cassation, 27 décembre 1859) ;

2° Aux droits exigibles sur les actes passés à l'étranger ou dans les colonies, si ces actes n'ont pas été enregistrés. La formalité donnée dans les colonies ne saurait faire courir la prescription biennale, au sujet du droit exigible en France ;

3° Aux droits litigieux, qui ont été reconnus exigibles par un jugement. Cette décision substitue la prescription trentenaire à celle dont été passible le droit, avant l'introduction de l'instance ;

4° Aux droits simples de timbre, quels qu'ils soient (originaires ou rectificatifs).

Nous ne prolongerons pas davantage cette énumération.

Où se place le point de départ de la prescription trentenaire ? C'est en se reportant aux règles du droit commun que l'on pourra répondre à cette question.

Or, en droit commun, la prescription commence à courir le jour où prend naissance l'action en paiement du créancier. Donc, la prescription trentenaire, en droit fiscal, courra du jour où s'est produit le fait générateur de l'impôt. La preuve de ce fait résultera, le plus souvent, d'un écrit public ou sous seing privé. On appliquera, relativement à la date certaine des actes sous seing privé, les règles consacrées par le droit civil, auxquelles se réfère, d'ailleurs, l'article 62 de la loi de Frimaire.

Remarquons que le point de départ de la prescription reste le même et n'est pas reculé, si la Régie ignore le droit ouvert au profit du Trésor, et se trouve dans l'impossibilité d'en poursuivre le recouvrement. La règle : *Contra non valentem agere non currit prescriptio*, ne s'applique pas à la prescription trentenaire, du moins en ce qui concerne l'impossibilité de fait. Quant à l'impossibilité légale, elle suspend la naissance de l'action et, par suite, le cours de la prescription.

### *B.* — Déchéance quinquennale

Elle a un champ d'application plus restreint que celui de la prescription trentenaire. Nous savons, en effet, que l'action en restitution des droits indûment perçus se prescrit par deux ans, d'après l'article 61 de la loi organique.

La déchéance quinquennale demeure applicable aux taxes qui ne constituent pas des droits d'enregistrement proprement dits, et au sujet desquels la loi fiscale n'a pas établi de

délais spéciaux. Il en est ainsi de la taxe de 6 francs par million sur les capitaux assurés contre l'incendie.

Remarquons, avec M. Wahl (*Prescription*, 439), que « certaines actions ne commencent à se prescrire que postérieurement à la perception, et, par suite, peuvent ne pas être atteintes encore, au moment où la prescription quinquennale, qui court au début de l'exercice pendant lequel la perception a été faite, a éteint l'action des parties ».

Si l'Administration a été condamnée, par un jugement devenu définitif, à restituer un droit, elle n'est plus recevable à opposer aux parties la déchéance quinquennale. C'est la prescription trentenaire seule qui délie la Régie (D. Conseil d'État, 29 mars 1860 ; Lebon, 1861-2).

# TROISIÈME PARTIE

## *Suspension et Interruption. — Mode de Calcul.*

---

Le cours de la prescription peut être modifié par deux séries d'incidents qui s'appellent : la *suspension* et l'*interruption*.

Il y a suspension, lorsqu'un obstacle arrête le cours de la prescription, sans avoir néanmoins pour effet de rendre inutile le temps déjà écoulé au moment où elle se produit. Dans ce cas, la prescription sommeille un moment ; elle s'arrête ; mais, quand l'effet suspensif viendra à cesser, on pourra tenir compte du temps écoulé, au moment de la suspension, pour le calcul du délai.

L'interruption produit des conséquences plus graves ; elle rend inutile tout le temps écoulé au moment de son accomplissement, et force la prescription à recommencer, comme si elle n'avait jamais couru. Son effet est non seulement suspensif, mais extinctif. Elle ne scinde pas, en deux stades, le délai d'une même prescription. Elle anéantit la prescription interrompue, et lui en substitue une nouvelle.

Nous allons examiner le rôle joué, en droit fiscal, par ces deux catégories distinctes d'événements.

---

## SECTION PREMIÈRE

### Suspension

La loi civile commence par établir que le cours de la prescription constitue la règle, et la suspension, l'exception. D'après l'article 2251 du Code civil, la prescription court contre toutes personnes, à moins qu'elles ne soient dans quelque exception établie par la loi.

Les circonstances auxquelles le législateur a attaché un effet suspensif sont, d'après Zachariæ (II, p. 334-335), « fondées les unes, sur une faveur spéciale que réclame la « condition personnelle de ceux qui ont intérêt à repousser « la prescription ; les autres, sur une dispense d'agir que « motivent les rapports des personnes au détriment des- « quelles courrait la prescription, soit avec celles au profit « desquelles elle s'accomplirait, soit avec celles contre les- « quelles réfléchirait l'action interruptrice de la prescrip- « tion ». C'est dans cet ordre d'idées que la loi civile déclare la prescription suspendue (art. 2252 du Code civil et suivants) :

1° Au profit des mineurs et interdits ;

2° Au profit des femmes mariées, parfois ;

3° Au profit des époux, parfois ;

4° Au profit de l'héritier bénéficiaire, parfois.

Or, en ce qui concerne le Trésor, il ne se trouve jamais, dans un cas d'incapacité légale, de nature à justifier l'application, à son profit, des causes de suspension légale.

Mais, que décider lorsque le Trésor est, non créancier, mais redevable d'un excès de perception ? Si la dette est due,

par exemple, à un mineur ou à un interdit, faut-il dire que la prescription biennale, courue en faveur de la Régie contre ces incapables, doit être suspendue tant que dure l'incapacité ?

C'est par la négative qu'il convient de trancher la question. D'une part, le principe d'après lequel la prescription ne court pas contre les mineurs et les interdits, ne s'applique pas en matière de prescription de courte durée, comme le prouve l'article 2252 du Code civil, *in fine* : « sauf ce qui est dit à l'article 2278 ». Si l'on se reporte à ce dernier texte, on y constate que l'incapacité légale n'arrête pas le cours des brèves prescriptions (Zachariæ, *loco citato*, p. 336). D'autre part, le bon ordre des finances publiques, qu'il ne faut jamais perdre de vue, en notre matière, s'accommoderait fort mal du régime contraire ; car l'aléa d'une demande en restitution se prolongerait jusqu'à la cessation, souvent lointaine, de l'incapacité du créancier. Du reste, les incapables ont un recours contre leurs représentants, qui se seraient abstenus d'interrompre la prescription en temps utile, et, dès lors, leurs intérêts ne sont pas mis en péril par le régime de l'article 2278 du Code civil.

En dehors des causes légales de suspension, dont nous venons de limiter le rôle en droit fiscal, il nous reste à examiner une question beaucoup plus confuse, dont la solution, difficile par elle-même, en matière de droit d'enregistrement, se complique encore des incertitudes existant dans le droit civil. Cette question est la suivante : La maxime : *Contra non valentem agere non currit prescriptio* est-elle applicable aux droits d'enregistrement, et dans quelles limites ?

Avant d'entrer dans l'examen plus approfondi de cette question, il importe de se mettre en garde contre une confu-

sion que l'on rencontre, malheureusement, parfois, sous la plume des auteurs. Il faut, en effet, établir une démarcation très nette entre l'impossibilité d'agir résultant de l'inexistence même de l'action du créancier, laquelle n'a pas encore vu le jour, et l'impossibilité d'agir due à l'ignorance où se trouve le créancier du droit éclos à son profit. Dans le premier cas, l'application des principes du droit commun et la simple raison même conduisent à décider que là où le droit n'existe pas encore, il ne saurait être question d'ouvrir le cours de la prescription. On ne prescrit pas le néant. L'article 2257 du Code civil ne veut pas signifier autre chose, lorsqu'il dit : « La prescription ne court point, à l'égard d'une créance qui dépend d'une condition, jusqu'à ce que la condition arrive ; à l'égard de l'action en garantie, jusqu'à ce que l'éviction ait lieu. » Ce principe de raison et d'équité est énoncé d'une façon lapidaire par l'adage : « Pas d'intérêt, pas d'action. »

Par conséquent, en droit commun, le point de départ de la prescription d'une action ne peut remonter à une époque antérieure à l'ouverture même de cette action. Le jour de cette ouverture, c'est la limite extrême au delà de laquelle on ne peut, sous aucun prétexte, reculer l'origine de la prescription extinctive. Tel est le droit commun. Le droit fiscal s'en sépare-t-il, ou, au contraire, reste-t-il fidèle aux règles de la législation civile ?

Lorsque le Trésor est débiteur, il faut avouer que le droit fiscal n'a garde de respecter le principe que nous venons de poser. Le point de départ de la prescription de l'action en restitution se place invariablement au jour de la perception, bien que le droit à la restitution, et, par suite, l'action des parties contre la Régie, naisse souvent bien postérieurement

au jour de cette perception. Nous en avons vu des exemples nombreux, à propos de l'étude de la prescription biennale. Il en est ainsi, notamment, en matière de cession d'office, d'expropriation, de succession. Ainsi, lorsque des héritiers ab intestat ont acquitté le droit de mutation par décès, sur des valeurs héréditaires ayant fait l'objet d'un legs soumis à autorisation, et que, postérieurement à l'acquittement des droits, l'autorisation de l'Administration supérieure est donnée à l'établissement institué légataire, l'héritier est déchu de tout droit à la restitution, deux ans après la perception, bien que, au jour de cette perception, le droit à la restitution ne soit pas encore né au profit de l'héritier. La prescription biennale a couru contre un droit qui n'existait pas, et, n'étaient les considérations d'intérêt budgétaire, qu'on ne manque pas de faire valoir, pour légitimer une pareille dérogation aux règles les plus élémentaires du droit commun, on aurait peine à s'expliquer une anomalie de cette nature.

Lorsque le Trésor est créancier, la face des choses se modifie. On se refuse à laisser courir contre lui la prescription, tant que son droit n'est pas né, que son action n'est pas éclose. Loin de faire remonter le point de départ du délai à une époque antérieure à la naissance du droit, on fait souvent le contraire, c'est-à-dire (comme nous le verrons plus loin) que la prescription ne commence à courir contre le Trésor que postérieurement à l'ouverture de sa créance. On peut dire que, sauf la prescription trentenaire, dont le point de départ coïncide toujours avec le moment précis où l'impôt devient exigible et où se produit son fait générateur, les courtes prescriptions commencent à courir, non du jour de l'exigibilité du droit, mais du jour où la Régie a pu avoir connaissance de cette exigibilité, ce qui est bien différent.

En résumé, quand le Trésor est débiteur, prescription courant invariablement du jour de la perception, alors même que le droit du contribuable contre le fisc n'est pas ouvert à cette époque. Quand le Trésor est créancier, prescription ne courant jamais avant l'éclosion du droit du Trésor, et, dans certains cas, après cette éclosion. La règle ci-dessus souffrira peut-être quelques exceptions ; mais, ces dernières sont trop rares pour dépouiller la règle de son caractère de généralité. Ainsi, nous avons vu qu'en matière d'usufruit successif légué par testament, la restitution des droits payés par le nu-propriétaire, lors du démembrement, peut être demandée lors du décès du premier usufruitier, dans la mesure où il y a excédent de perception (Loi du 25 février 1901) : la prescription de deux ans commencera à courir du jour du décès du premier usufruitier, et non du jour de la perception. Contrairement à la règle, qui fait de la perception le point de départ inéluctable de la prescription biennale.

D'un autre côté, l'exception inverse pourra se présenter quelquefois ; ce n'est plus le point de départ de la prescription de l'action en restitution, qui sera retardé au jour où prend naissance le droit du redevable ; c'est le point de départ de la prescription de l'action de la Régie, qui restera fixé à une époque où il lui est impossible d'agir. Ainsi, en matière de mutation par décès, nous avons constaté que la prescription décennale des droits de succession commençait à courir dès le jour du décès, alors que la Régie ne peut exercer des poursuites contre les héritiers qu'à l'expiration du délai de six mois imparti pour souscrire la déclaration.

Mais ces exceptions (dont nous n'avons pas voulu cacher l'existence et la possibilité) ne parviennent pas à infirmer la

règle posée plus haut. Elles en confirment l'exactitude par leur rareté même.

Pour justifier l'inégalité flagrante du régime de la prescription, suivant qu'il s'agit d'une créance ou d'une dette du Trésor, on ne se borne pas à se retrancher derrière les exigences de tout budget, qui veut être stable et équilibré. A ces considérations d'ordre général, seules capables de motiver la fiscalité, dont la loi est imprégnée en notre matière, on veut ajouter des arguments de texte. De l'article 61 de la loi de Frimaire, combiné avec les dispositions de la loi du 3 mai 1841, et de la loi du 25 juin 1841, sur les offices ministériels, il résulte clairement, dit-on, que si l'impossibilité légale d'agir suspend la prescription au profit du Trésor, les particuliers ne sont point recevables à exciper de cette cause de suspension. D'une part, dit-on, d'après l'article 61 de la loi de Frimaire, les redevables sont déchus de toute action en restitution, deux ans après l'enregistrement. Ce texte est général ; il fixe un point de départ invariable, qu'aucun obstacle, quelle qu'en soit la force, ne peut modifier. L'incertitude d'une perception ne peut durer plus de deux ans. D'autre part, la loi du 3 mai 1841, tout en autorisant le remboursement des droits acquittés sur les cessions amiables de biens, ultérieurement compris dans un arrêté de cessibilité, exige que la demande en restitution soit faite dans les deux ans, à compter de l'enregistrement des actes de cession. Or, l'arrêté de cessibilité, qui fait naître le droit à la restitution, peut intervenir plus de deux ans après l'époque de cet enregistrement. L'action n'est pas née, et la prescription court néanmoins. Il en est de même de la loi du 25 juin 1841 sur les cessions d'offices.

Ces arguments, qui ne manquent pas d'une certaine apparence de logique, ne sont pas, néanmoins, décisifs. On peut leur opposer, d'abord, que si, d'après l'article 61, toute demande en restitution est irrecevable deux ans après l'enregistrement irrégulier, c'est aussi du jour de l'enregistrement qu'il fait courir la prescription de l'action compétant à la Régie, en cas de perception insuffisante. Or, en ce qui concerne la Régie, les auteurs et les Tribunaux ne se refusent point à retarder le point de départ de la prescription, en présence d'une impossibilité légale. Dès lors, si la formule employée par le texte ne fait pas naître une fin de non-recevoir vis-à-vis du Fisc (auquel cas la prescription ne commence sa course qu'à une époque postérieure à l'enregistrement), on ne conçoit pas que les redevables soient traités plus rigoureusement que la Régie, et que l'article 61 soit interprété dans un sens restrictif ou extensif, suivant que le Trésor est créancier ou débiteur (Naquet, 1882, *Prescription*, III, p. 371). Quant à la loi du 3 mai et à celle du 25 juin 1841, elles visent des cas spéciaux, et l'on ne saurait en étendre l'application par analogie (Naquet, *ibid.*). Ce n'est donc pas en invoquant ces textes que l'on pourra fournir un point d'appui à la théorie, qui refuse à l'impossibilité d'agir la vertu suspensive, en matière d'action en restitution. Du reste, bien que les dispositions de la loi du 3 mai 1841 paraissent aboutir à un résultat bizarre, soit l'extinction par prescription d'une créance, qui n'est pas encore ouverte, il faut remarquer que les acquéreurs des biens cédés amiablement, que l'arrêté de cessibilité du préfet transforme en expropriés, n'ont qu'à s'en prendre à eux-mêmes de leur acquisition prématurée et de leur rapide déchéance. Ils n'avaient qu'à attendre, pour procéder à la vente, l'arrêté de cessibilité.

Donc, les arguments de texte que l'on essaie de donner, en cette matière, ne parviennent pas à justifier la dérogation au droit commun dont nous parlons. Si l'on s'en tenait rigoureusement à la lettre de la loi, il faudrait, ou admettre l'impossibilité d'agir aussi bien en faveur du Trésor qu'au profit du contribuable, ou la rejeter pour l'un comme pour l'autre. Il faut donc se borner, nous le répétons, à faire appel à des raisons supérieures de bon ordre financier.

Nous n'avons parlé jusqu'ici que de l'impossibilité légale, c'est-à-dire de celle qui prend sa source dans un obstacle que crée la loi elle-même. Tel est le cas d'une créance tenue en suspens par une condition. Mais, à côté de l'impossibilité légale, qui, d'après nous, suppose l'inexistence même du droit, se place l'impossibilité de fait dérivant, soit d'une cause de force majeure (peste, guerre, etc.), soit de l'ignorance du créancier. Nous avons dit plus haut qu'il ne fallait pas confondre ces deux impossibilités.

D'après certains auteurs, pour ne pas dire la plupart, l'effet suspensif appartient au seul obstacle légal. L'obstacle de fait est sans influence sur le cours de la prescription. On se prévaut d'abord de la généralité des termes de l'article 2251 du Code civil, d'après lequel le cours de la prescription ne s'arrête que devant une exception établie par la loi. On argumente, ensuite, de l'origine de la maxime : *Contra non valentem agere non currit prescriptio*, laquelle a été extraite de la glose sur la loi première, § 2, *C. de Ann. except.* (7. 40), qui statuait sur l'impossibilité de droit (Naquet, *ibid.*, p. 369). Certains auteurs pensent, au contraire, que la suspension de la prescription résulte d'un obstacle sérieux, quel qu'il soit, sans distinguer s'il se réclame de la loi ou repose sur un fait matériel. Tout en

reconnaissant que la glose originelle était restreinte au cas de l'impossibilité légale, ils prétendent qu'en se dégageant de ce texte pour former une règle à part, la maxime : *Contra non valentem.....* est devenue générale. D'ailleurs, l'article 2251 énumère, il est vrai, les causes de suspension dues exclusivement à la qualité de la personne, mais ne se préoccupe pas des autres ; ce qui ne veut nullement dire qu'il dénie l'effet suspensif à toute autre circonstance que celles qu'il énumère.

Quoi qu'il en soit, les auteurs ne s'entendent point sur cette question ; mais l'on peut dire que la majorité d'entre eux n'admettent que l'empêchement légal.

En droit fiscal, l'obstacle de fait retarde souvent, comme l'empêchement légal, le point de départ de la prescription ; à la condition, toutefois, que le Trésor soit créancier et que la prescription coure, dès lors, contre lui. Nous avons vu, en effet, que le délai de dix ans, pour la réclamation des droits de succession, ne s'ouvrait pas, tant que le fait du décès n'a pas été porté à la connaissance de la Régie. On pourrait multiplier les exemples.

Il faut, toutefois, faire ici une remarque de toute importance : l'impossibilité légale suspend le cours de toutes les prescriptions qui courent contre le Trésor, sans distinction de délai. Quant à l'impossibilité de fait, son domaine paraît plus restreint : elle se limite aux courtes prescriptions. La prescription trentenaire y échappe et continue à courir, malgré l'empêchement de fait, qui peut dériver, par exemple, de l'ignorance des créanciers. Le point de départ de la prescription trentenaire est invariablement placé au jour où s'accomplit le fait imposable, sans qu'il y ait à se préoccuper de savoir si le créancier était ou non en état de faire valoir ses

droits. « La prescription trentenaire, disent Championnière et Rigaud, diffère des prescriptions spéciales, en ce qu'elle suppose au créancier tous les moyens d'agir et ne s'arrête pas devant le défaut effectif de ces moyens. L'action de la Régie existant d'après le droit commun, quoique à son insu, toute action réelle ou personnelle meurt après trente ans d'existence » (n° 3997).

Les règles que nous venons d'étudier cessent d'être applicables en présence d'un texte formel de la loi qui y dérogerait. Ainsi, deux décrets du Gouvernement de la Défense nationale, du 9 septembre et 3 octobre 1870, ont suspendu, pendant la durée de la guerre, toute prescription et péremption, en matière civile, et tous les délais impartis pour attaquer ou signifier les décisions des tribunaux judiciaires ou administratifs. Il a été reconnu que ces dispositions, conçues en termes généraux, s'appliquaient aux matières de l'enregistrement, comme aux matières civiles ordinaires, et que, si les parties peuvent invoquer la suspension de la prescription contre la Régie, celle-ci peut aussi l'invoquer contre elles (Le Havre, 21 février 1874 ; Garnier, *Prescription*, n° 13087).

## SECTION DEUXIÈME

### Interruption

La loi civile, qu'il faut combiner ici avec la loi fiscale, donne au Trésor ou aux particuliers le moyen de se soustraire aux effets extinctifs de la prescription, par ce que l'on appelle « l'interruption ». L'effet interruptif a été attaché par la loi à certains procédés limitativement déterminés et dont il est impossible d'allonger la nomenclature.

Or, l'article 61 de la loi de Frimaire tendrait à laisser croire que les prescriptions, en matière d'enregistrement, n'admettent qu'une seule cause d'interruption. Il dit, en effet : « Les prescriptions ci-dessus seront suspendues par des demandes signifiées et enregistrées, avant l'expiration des délais. »

Mais, il faut remarquer, d'une part, que cet article ne s'applique qu'aux prescriptions visées par la loi de Frimaire et à celles qui leur sont assimilées ; quant aux autres prescriptions, elles relèvent du droit commun ; d'autre part, même pour les prescriptions établies par la loi de Frimaire, les modes d'interruption consacrés par le droit commun, c'est-à-dire par la loi civile, leur demeurent applicables conjointement avec celui édicté par l'article 61. Ce dernier texte se borne donc à créer, pour les prescriptions établies par la loi de Frimaire, un mode particulier d'interruption, qui n'a pas la prétention d'exclure les autres.

D'après l'article 2244 du Code civil et suivants, les causes d'interruption de la prescription sont : 1° l'assignation ; 2° le commandement ; 3° la saisie ; 4° la citation en conci-

liation ; 5° la reconnaissance de celui qui prescrit, soit du débiteur.

La citation en conciliation est forcément exclue de notre matière, car les instances engagées entre la Régie et les redevables sont dispensées du préliminaire de conciliation.

D'un autre côté, il faut remarquer que le commandement est employé par la Régie sous une forme particulière, qui est la contrainte, et que, de plus, le commandement et la saisie sont deux modes d'interruption, dont l'usage appartient au Trésor seul et n'est pas accordé aux simples particuliers, dès lors que ces derniers n'ont pas de titre exécutoire.

Nous allons dire quelques mots des modes d'interruption les plus saillants, qui se sont rencontrés dans la pratique.

**Contrainte.**

*a*) Il faut qu'elle soit signifiée avec commandement de payer. Cet acte extra-judiciaire participe à la fois de la nature du commandement et de celle de la signification. Elle met, en effet, le débiteur en demeure d'avoir à acquitter une dette dont elle contient la liquidation. D'autre part : « elle est, relativement aux impôts et amendes, ce que le jugement est relativement aux condamnations, ou la grosse du titre, relativement aux obligations » (Garnier, *Contrainte*, 5156), sauf que, non exécutoire par elle-même, elle doit être rendue telle par le juge de paix. Mais le rôle de ce dernier se borne à revêtir de la formule exécutoire un titre déjà créé par la Régie, contrairement à la règle d'après laquelle nul ne peut se créer un titre à soi-même.

L'effet interruptif résultant de la contrainte est limité aux sommes indiquées dans l'exploit, à moins que la détermination exacte de ces sommes ne soit impossible, au moment de

la signification de l'exploit, et nécessite un règlement ultérieur de comptes. D'ailleurs, dit M. Maguéro, l'addition des mots « sauf à augmenter ou à diminuer » n'a de portée et d'efficacité pratique que dans le cas où il y a déclaration à souscrire, ou production à faire (1).

Pour produire son effet normal, la contrainte doit être valable. Ainsi, est nul l'exploit remis par l'huissier au maire, s'il ne constate pas l'absence de la partie, de ses parents, serviteurs et voisins (*Journal de l'Enregistrement*, 9034).

*b*) Demande en justice proprement dite. Ses effets sont plus étendus que ceux de la contrainte, puisque, à la différence de cette dernière, elle engage l'instance. Il y a donc une différence notable entre la demande en justice véritable, qui constitue le premier acte de l'instance, et « les demandes signifiées et enregistrées » dont parle l'article 61 de la loi de Frimaire, et qui, celles-ci, s'entendent de tout acte interruptif (commandement, contrainte, assignation, requête, etc.). L'exploit introductif d'instance est une catégorie spéciale des demandes interruptives.

(1) Rouen, 20 septembre 1890). Spécialement, la signification d'une contrainte, pour le recouvrement des droits de vente, de résiliation et de revente, dus sur un jugement, n'interrompt pas la prescription, en ce qui concerne le droit de condamnation. De même, l'Administration est fondée à opposer la prescription à une demande en restitution additionnelle à la demande contenue dans l'assignation introductive d'instance, lorsque plus de deux ans se sont écoulés depuis la perception critiquée (Seine, 14 janvier 1899). Mais il ne faut pas pousser la règle trop loin : quand les droits faisant l'objet d'une demande additionnelle sont virtuellement compris dans l'exploit introductif, le bénéfice de l'interruption est acquis pour la totalité des sommes dues, et dès le jour du premier exploit (4 décembre 1891). Il a été décidé, en matière de traités relatifs à la concession d'un service d'eaux, que la prescription biennale ne peut être opposée au sujet des droits qui, sans être expressément visés par la contrainte, sont, toutefois, compris dans ses termes généraux (Seine, 8 mai 1897). Voir pour tous les cas ci-dessus, *Journal de l'Enregistrement*, 25706, 25565.

Il faut compter, parmi les demandes en justice, non seulement la citation pure et simple, mais tout acte ayant pour but un appel fait à la justice, en vue de la sauvegarde d'un droit. C'est ainsi qu'il a été décidé, par un arrêt de Cassation du 20 mars 1839, que la requête en expertise peut être considérée comme une demande en justice régulière et interruptive de la prescription des droits insuffisamment perçus. Il n'est pas nécessaire, d'après un jugement du Tribunal de la Seine, du 4 janvier 1902, que la requête notifiée avec assignation soit inscrite au rôle du greffe du Tribunal et appelée à l'audience, selon l'usage habituel. Ce sont là des mesures d'ordre intérieur, incapables d'influer sur l'efficacité interruptive de l'exploit.

Toutefois, l'interruption ne saurait résulter que d'un acte énonçant d'une façon nette et catégorique une demande en paiement ou en restitution. Aussi, ne peut-on qu'approuver une décision du Tribunal de Mamers, aux termes de laquelle la prescription continue à courir contre le redevable, qui s'est borné à formuler, dans un exploit, de simples réserves relativement à une perception.

*c*) La déclaration et l'affirmation de la créance du Trésor, de même que la collocation dans un ordre ;

*d*) La sommation faite au Trésor de restituer, etc., etc.

Nous ne prolongerons pas l'énumération des principales demandes interruptives qui ont été employées. Ce que nous avons mentionné suffit pour constater leur variété. Toutefois, les modes d'interruption étant limités par la loi elle-même, il ne faut pas perdre de vue que, pour qu'un fait produise cet effet, il faut qu'il se rattache à l'une des catégories indiquées par le législateur.

Nous désignerons, dans la suite et pour plus de simplicité, sous le nom de *demandes*, tout acte destiné à interrompre la prescription, sauf la reconnaissance du débiteur.

Or, en matière d'enregistrement, il est une condition indispensable à l'effet interruptif d'une demande quelconque : il faut, d'après l'article 61 de la loi de Frimaire, qu'elle soit signifiée et enregistrée avant l'expiration des délais. La nécessité d'accomplir cette double formalité a été justifiée d'une manière remarquable par M. le Procureur général Delangle, dans ses conclusions au sujet de l'arrêt du 5 février 1867 : « Il faut, disait-il, aux citoyens soumis à l'impôt, et à l'État lui-même, une sécurité contre des réclamations tardives et qui, produites après un long temps, peuvent troubler l'économie des budgets ou des fortunes particulières. » Tel a été le but de l'article 61 de la loi de Frimaire. Il accorde deux ans à l'État, à compter du jour de l'enregistrement de l'acte, pour réclamer les droits omis ou insuffisamment perçus sur cet acte ; par contre, il limite à deux années le délai accordé aux parties pour toute demande en restitution de droits perçus. Voilà donc le principe : il faut que la réclamation soit faite dans les deux ans. Mais il ne suffit pas de le poser ; il faut encore en assurer l'exécution stricte, impérieuse. C'est ce que fait, en ces termes, l'article 61 : « Les prescriptions ci-dessus seront suspendues par des demandes signifiées et enregistrées avant l'expiration du délai. » Ainsi, d'un côté, court délai pour garantir le Trésor contre des remboursements tardifs, et, de l'autre, forme de la demande en restitution, afin d'empêcher les collusions et les abus : telle est l'économie de la loi. Les termes de l'article sont précis sur ce point : la signification par huissier de la demande en remboursement ne suffit pas,

il faut son enregistrement. Toute fraude devient, de cette façon, impossible, et le Trésor n'a plus à craindre ni complaisance de l'officier ministériel, ni altération frauduleuse de la date. C'est ce qu'expliquait disertement une D. M. F., 12 février 1811 (Garnier, 13076). Par une série ininterrompue d'arrêts, la Cour de Cassation a sanctionné cette interprétation rigoureuse et la nécessité de ces deux formalités préalables. (Voir, notamment, les deux arrêts des 5 et 25 février 1867, qui contiennent l'expression la plus nette de la jurisprudence, en cette matière.) Il a été décidé, à plusieurs reprises, que la formalité de l'enregistrement ne pouvait être remplacée par rien, pas même par le visa du Receveur sur l'original de l'exploit (Corbeil, 3 décembre 1901). Quant à la signification, elle doit être faite à la personne compétente pour la recevoir. Ainsi, au chef-lieu du département, le directeur, chef de service, est seul désigné pour recevoir la signification d'une demande en restitution. (Solution du 25 avril 1902).

Mais, il convient de ne pas donner à l'article 61 une portée plus large que celle que comporte son texte : il ne concerne, en effet, que les prescriptions établies par la loi de Frimaire, et celles qui leur ont été assimilées. Pour toutes les autres, la formalité de la signification et de l'enregistrement préalables à l'avènement de la prescription ne semble pas nécessaire.

En dehors des conditions édictées par les lois d'enregistrement, les demandes dont nous nous occupons ici sont incontestablement soumises aux conditions de validité du droit commun. Ainsi, l'article 2247 du Code civil paraît leur être applicable. D'après ce texte, l'interruption est regardée comme nulle et non avenue :

1° Lorsque l'assignation est nulle pour défaut de forme ;

2° Si le demandeur se désiste de sa demande ;

3° S'il laisse périmer l'instance ;

4° Si la demande est rejetée.

Quel est le sort d'une demande faite devant un juge incompétent ?

Il est une prescription spéciale, soit la péremption annale, qui ne peut être interrompue que par l'introduction d'une instance devant les juges compétents (art. 61 de la loi de Frimaire. Voir, *supra*, l'étude de la péremption). Mais gardons-nous de généraliser. Pour toute prescription autre que la péremption annale, il faut dire, avec M. Naquet (*Prescription*, p. 374, n° 1268), que toute demande en justice, même portée devant un juge incompétent, est interruptive, par application du droit commun, c'est-à-dire de l'article 2246 du Code civil. D'ailleurs, il a été décidé que, si la sommation faite au Trésor de restituer contient également assignation devant un Tribunal incompétent, cette irrégularité ne dépouille pas l'exploit de son pouvoir interruptif (Dél. 21 août 1824 ; *J. E.*, 7949). La sommation demeure intacte, et le Code lui confère le pouvoir d'interrompre la prescription.

Une question fort délicate, dont la solution a passé par des phases diverses, consiste à examiner si une demande faite en la forme administrative suffit pour produire une interruption, que la loi semble faire dériver des seules demandes faites sous forme extra-judiciaire.

A s'en tenir au texte de la loi, qui procède par voie de nomenclature limitative, il semble que la question dût être à l'abri de toute controverse : la demande administrative ne rentre dans aucune catégorie prévue par la loi ; elle est donc

impuissante à produire, sur le cours de la prescription, un effet quelconque. Cependant, des doutes se sont élevés à l'origine. Après avoir, par une décision ministérielle du 12 février 1811, dénié la force interruptive à tout acte ne rentrant pas dans le cadre d'une demande proprement dite, signifiée et enregistrée, le ministre des Finances revint sur sa première interprétation, et admit, dans deux décisions des 27 septembre 1827 et 2 mars 1831, que la prescription biennale des demandes en restitution pouvait être valablement interrompue par une réclamation administrative adressée par les parties, avant l'expiration des délais, et enregistrée soit au Ministère des Finances, soit à la Direction générale (Garnier, *Prescription*, 13077). Ces décisions avaient pour but de tempérer la rigueur de la loi, en faveur des redevables qui, par déférence pour l'Administration, n'auraient pas voulu agir contre elle par la voie de la procédure extra-judiciaire. D'un autre côté, ces contribuables ne pouvant être taxés de négligence, puisqu'ils avaient songé, dans les délais, à la conservation de leurs droits, ne méritaient pas d'être déchus.

Mais, la doctrine de ces décisions, tout inspirée qu'elle était par un sentiment louable de bienveillance et d'humanité, n'en était pas moins en opposition avec la règle d'interprétation restrictive inséparable des matières d'impôts. On créait ainsi des cas d'interruption non prévus par la loi.

Aussi, la Cour de Cassation rendit sur la matière deux arrêts assez caractéristiques, et dans lesquels est condamnée implicitement toute création arbitraire d'un mode d'interruption en dehors d'un texte formel de la loi. D'après le premier arrêt (18 février 1833), la demande adressée à un Directeur par un redevable n'interrompt la prescription que

si elle a été enregistrée dans le délai, au bureau où la perception a été faite. Quant au second (14 janvier 1836), il déclare nulle et non avenue, au point de vue de la prescription, une réclamation administrative survenue dans les délais, mais rejetée par la Régie.

Aussi, les décisions du ministre des Finances, qui avaient accueilli les demandes administratives, furent-elles bientôt abandonnées. Une décision ministérielle du 8 novembre 1836 consacre le retour définitif à l'interprétation primitive et rigoureusement limitative. Le système, un instant suivi par le ministre des Finances, portait en lui un vice originel résultant de la différence des situations dans lesquelles il plaçait, d'un côté, les particuliers, et de l'autre, la Régie. Cette dernière, en effet, ne pouvant user du moyen d'une demande administrative, se trouvait dans une position plus défavorable que le contribuable, résultat certainement contraire au vœu de la loi.

Toutefois, dit M. Garnier (*Prescription*, 13077, *in fine*), « on pourrait trouver assez juste que, par une disposition « législative spéciale, et qui dérogerait au droit commun, « l'Administration pût donner au contribuable l'assurance « que toute action en justice, et les délais pour l'exercer, « resteraient suspendus, tant que la difficulté élevée par ces « derniers ne serait pas examinée et vidée par le Conseil « d'administration. »

Des difficultés se sont, un instant, reproduites sur ce point, lors de la loi du 3 mai 1841, sur l'expropriation pour cause d'utilité publique, dont l'article 68 prescrit la restitution, dans certaines conditions, des droits acquittés sur les acquisitions amiables. Nous avons eu déjà l'occasion de rencontrer ce texte. Cet article, disait-on, autorise le remboursement, dès

lors qu'il est justifié que l'arrêté de cessibilité comprend les terrains acquis, mais ne détermine aucune forme sacramentelle, pour faire cette justification. Il faut en induire « que toute justification est suffisante, dès qu'elle établit le fait de la demande un temps utile » (Garnier, *ibid.*). Cette interprétation, après avoir séduit, tout d'abord, les tribunaux secondaires, fut rejetée par la Cour de Cassation, dans un arrêt du 5 février 1867. Dans les considérants de cet arrêt, la Cour interprète le silence du législateur de 1841, relativement au mode d'interruption de la prescription, comme un renvoi à la règle générale de l'article 61 de la loi de Frimaire, et au droit commun.

Nous avons cité, comme dernier mode d'interruption de la prescription, la reconnaissance du débiteur.

Aucune difficulté ne s'est jamais élevée sur les effets interruptifs de la reconnaissance émanée du redevable. Ainsi, la soumission de payer un droit d'enregistrement est obligatoire pour ceux qui l'ont souscrite : la prescription est valablement interrompue par la reconnaissance du particulier, débiteur de l'impôt.

Au sujet de la reconnaissance émanée de la Régie, l'accord est loin d'être unanime. L'opinion commune, toutefois, est qu'une pareille reconnaissance ne saurait lier l'Administration et exercer une influence quelconque sur le cours de la prescription de l'action d'un demandeur en restitution. Admettre que la Régie puisse, en reconnaissant en termes formels un excès de perception, interrompre la prescription qui court à son profit, serait, aux yeux de beaucoup d'auteurs, excéder les pouvoirs que l'Administration tient de la loi elle-même. La prescription et ses délais intéressent, au premier chef, l'ordre public ; la perception des impôts, également. Le

législateur a créé, en faveur du Trésor et pour le maintien de l'ordre financier, certaines garanties que les agents du Fisc n'ont pas le pouvoir de diminuer. Du reste, l'article 59 de la loi de Frimaire ne prohibe-t-il pas les remises ou modérations d'impôts?

Mais, à notre avis, les auteurs qui dénient l'effet interruptif à la reconnaissance de la Régie, commettent une confusion entre le cas où l'impôt est régulièrement dû et celui où il ne l'est pas. Dans la première hypothèse, faire remise à un particulier des sommes qu'il doit au Trésor, constituerait, de la part des préposés, un empiétement grave sur les attributions du législateur. Mais, dans la seconde, la situation est toute différente. Le droit n'est pas dû, dans la limite où il y a excès de perception. Il n'y aurait donc aucune impossibilité, selon nous, à ce que la Régie pût reconnaître l'inexigibilité d'un droit indûment acquitté. Cette reconnaissance, loin de contenir une violation de la loi fiscale, en est, au contraire, la plus stricte des applications. La Régie doit pouvoir constater l'inexistence d'un droit, aussi bien que son exigibilité. Dira-t-on que cette constatation, en interrompant la prescription, préjudicie à la Régie, et l'oblige à une restitution qu'elle aurait peut-être pu éviter? Ce raisonnement se condamne de lui-même ; car il prêterait au Trésor des intentions malhonnêtes et indignes de lui. Il faudrait supposer que le Fisc, après avoir encaissé un impôt qui n'est pas dû, cherche à en éluder la restitution. C'est ce qui est inadmissible ; dans la mesure où la perception d'une taxe est excessive, cette taxe ne trouve plus son fondement dans la loi, et le Trésor ne doit compter que sur des ressources légitimes et légales. L'article 63 vient fournir un argument à notre opinion, d'après laquelle la reconnaissance, par la Régie, d'un

excès de perception interrompt la prescription. En effet, ou cet article (qui porte que la solution des difficultés, avant l'introduction des instances, appartient à la Régie) ne signifie rien, ou il confère à la Régie le pouvoir de trancher, par de véritables solutions, les difficultés auxquelles peut donner ouverture le paiement des impôts. Il nous semble donc que la Régie reste dans la limite de ses pouvoirs, en reconnaissant que la perception de ses agents a été trop forte, et en arrêtant, par cet acte émané de sa volonté, le cours de la prescription.

Mais, notre opinion n'est pas professée par la majorité des auteurs et l'Administration. Il est généralement admis que si la reconnaissance du particulier interrompt la prescription, celle de la Régie ne modifie en rien son cours. Singulier et éclatant exemple du régime exceptionnel, dont bénéficie parfois l'Administration !

Pour être interruptive, la reconnaissance du redevable doit être faite en connaissance de cause. Il faut que le débiteur n'ignore point la dette qui pèse sur lui. S'il l'ignorait, on ne pourrait dire raisonnablement qu'il y ait, dans la pensée du débiteur, un aveu quelconque. Il faut, de plus, que la reconnaissance soit la manifestation d'une volonté claire et précise. Ainsi, dit M. Wahl : « La prescription du droit dû sur un acte n'est pas interrompue par la perception erronée du même droit sur un autre acte. Ce n'est pas là, comme on l'a soutenu, une reconnaissance de la créance de la Régie par les parties, puisque le paiement des droits réclamés sur un acte étant obligatoire pour les parties, ce paiement n'est pas un acte volontaire de leur part. » Cependant, un arrêt de la Chambre des Requêtes, du 21 avril 1898, a paru consacrer l'opinion contraire.

Après avoir examiné les différents modes d'interruption, il convient de déterminer les effets qu'ils peuvent produire ; d'abord, au point de vue des parties en cause ; ensuite, au point de vue des sommes engagées.

En droit commun, on admet que l'interruption a pour unique résultat de substituer une nouvelle prescrition à celle qui a couru juque-là. Cette nouvelle prescription a la même durée que la première (Wahl, n° 473), sur laquelle elle est calquée.

Il est difficile de dire si, en droit fiscal, cette règle est aussi vraie, et si la nouvelle prescription se modèle sur l'ancienne. D'après certains auteurs (Wahl), le droit fiscal ne s'écarte pas, ici, du droit commun. Toutefois, le contraire semble résulter d'un arrêt de la Chambre des Requêtes, du 21 avril 1898 (S. 99. 1.52), aux termes duquel la prescription, une fois interrompue, deviendrait trentenaire. Dans cette espèce, il s'agissait d'un acte présenté à la formalité, sur lequel le préposé avait commis une insuffisance de perception. La prescription biennale du droit supplémentaire exigible fut interrompue avant l'expiration des deux années, par la reconnaissance du débiteur. La Cour a décidé que la prescription biennale avait fait place, le jour de l'interruption, à la prescription trentenaire, et que, par suite, la Régie était recevable à réclamer le supplément, plus de deux ans après la survenance de cette interruption, et de l'enregistrement de l'acte insuffisamment tarifé.

Il est intéressant de se demander à l'égard de quelles personnes l'interruption sort son plein et entier effet. La question ne sera pas résolue, si l'on se borne à dire que l'effet interruptif se restreint aux parties en cause. Quelles sont, en effet, ces parties ? Quand le débiteur est unique, la difficulté

ne se pose pas. Mais, si la dette est due par plusieurs personnes, il faut savoir si l'acte interruptif, émané de l'une d'elles ou à elle signifié, interrompt la prescription à l'égard de tous les autres codébiteurs.

En droit commun, les effets de l'interruption s'étendent au delà de la personne même qui en est l'auteur, dans deux cas : la solidarité et l'indivisibilité.

En matière d'obligation solidaire, l'acte qui interrompt la prescription à l'égard de l'un des codébiteurs solidaires, l'interrompt à l'égard de tous (art. 2249). En sens inverse, tout acte par lequel l'un des créanciers solidaires interrompt la prescription, profite aux autres créanciers (art. 1199).

En matière d'obligation indivisible, les effets sont plus étendus. L'obligation subsiste, avec la même nature et la même étendue, sur la tête de chacun des héritiers du débiteur d'une chose indivisible (art. 1223, 1224 du C. civ.), de telle sorte que l'interpellation faite à l'un des héritiers de l'un des codébiteurs suffit pour interrompre la prescription à l'égard de tous les autres cohéritiers et codébiteurs. En cas d'obligation solidaire, au contraire, la dette se divise entre les successeurs.

Pour fixer les effets de l'interruption en droit fiscal, il importe donc de savoir, au préalable, si l'action du Trésor en paiement de l'impôt a le caractère d'une action indivisible ou simplement solidaire, ou si elle n'est ni l'une ni l'autre.

Pour le paiement de certains impôts, la loi a déclaré les redevables solidaires. Il en est ainsi, notamment, en matière de timbre, de droits de succession, de droits de mutation, en matière de vente d'habitation à bon marché, etc., etc. Il est certain que les règles que nous venons de signaler, relativement à l'interruption de la prescription d'une dette soli-

daire, sont applicables à ces cas. Mais, en dehors de ces hypothèses, le législateur ne crée nulle part, par voie de mesure générale, un lien de solidarité entre les débiteurs des droits d'enregistrement. Toutefois, bien que le mot de « solidarité » ne soit pas prononcé, il faut reconnaître que le législateur a organisé la perception des droits d'une façon qui procure, en fait, à la Régie, tous les avantages de la solidarité. Les impôts de l'enregistrement seront, dit la loi de Frimaire, acquittés par les parties (art. 29) ; la quittance en sera mise sur l'acte (art. 57), et personne ne pourra accorder de modération pour le paiement (art. 59). De l'ensemble de ces textes il résulte que les parties qui ont concouru à l'acte peuvent être poursuivies, chacune pour le tout. Or, c'est précisément cette obligation de payer la totalité de la dette qui constitue la solidarité. Il y a donc une solidarité de fait entre les redevables, pour le paiement des droits. On objecte que la solidarité ne se présume pas, et qu'elle doit résulter d'un texte formel de la loi ; mais, outre que cette objection n'est qu'une pétition de principe, on peut répondre : « Qu'importe que le mot de « solidarité » ne soit pas prononcé, si, en fait, la perception des droits, telle qu'elle est réglementée par le législateur, la sous-entend et l'établit nécessairement ? »

Néanmoins, il faut avouer que cette objection (tirée de l'article 1202 du Code civil) a embarrassé les auteurs et la jurisprudence ; on a cherché, dès lors, à expliquer, autrement que par la solidarité, l'obligation d'acquitter la totalité des droits. Aux yeux de la Cour suprême, la dette de l'impôt constitue une sorte d'obligation indivisible ; la Cour ne le déclare pas catégoriquement, mais le laisse entendre. Or, nous avons vu, plus haut, qu'il n'est pas indifférent, au point de vue de l'interruption de la prescription, d'adopter le système de l'indivisibilité ou celui de la solidarité.

Ajoutons qu'en invoquant l'indivisibilité même de la formalité de l'enregistrement, la Cour suprême est loin de fournir une solution au problème. Car, le Code civil admet plusieurs catégories d'indivisibilité, produisant chacune des effets divers. Il faut donc choisir entre elles. Sans entrer dans les subtilités d'une question très confuse, que les auteurs ne sont pas parvenus à éclaircir, contentons-nous de dire qu'il y a :

1° Indivisibilité *naturâ*, quand l'objet de l'obligation est insusceptible de division matérielle ou intellectuelle (art. 1217 du Code civil) ;

2° Indivisibilité *contractû*, lorsque le rapport sous lequel est considéré l'engagement ne permet pas de le diviser (art. 1218).

3° Indivisibilité *solutione*, s'il résulte de la nature même de l'engagement, ou de l'intention des parties, que la dette ne peut s'acquitter partiellement (art. 1220, § 5, du Code civil) (1).

Or, dit M. Garnier, les deux premières indivisibilités diffèrent principalement de la troisième, en ce que celle-ci ne tombe pas sous l'empire de l'article 2249 du Code civil, d'après lequel l'interruption de la prescription, à l'égard du codébiteur d'une dette indivisible, opère à l'égard des autres.

D'après la majorité des auteurs, l'indivisibilité dont est frappée l'obligation du contribuable est une indivisibilité *contractû*. L'indivisibilité, dit M. Garnier, qui se rattache au paiement de l'impôt, remonte plutôt à sa nature même et à la cause originaire de son exigibilité, qu'au mode

(1) Garnier, Rép. G., *Prescription*, 13079.

adopté pour la libération du contribuable (Garnier, *loco citato*, 13079). Dès lors, dans ce système, l'interpellation faite à l'une des parties vaut à l'égard des autres.

Après avoir examiné les effets de l'interruption quant aux personnes, il est bon de se demander, un instant, à quelles sommes elle s'applique.

Il est de règle, en droit commun, que l'interruption n'est efficace que dans la limite des droits qui font l'objet de l'acte interruptif. Si une personne a plusieurs créances à faire valoir contre le même débiteur, l'interruption à l'égard de l'une d'elles ne saurait s'étendre aux autres (Garnier, *Prescription*, 13080). Ce principe reçoit, en matière d'enregistrement, des applications remarquables. Sont considérés comme des créances différentes, à faire valoir par le Trésor, non seulement les droits exigibles sur des actes distincts, mais encore, chose singulière, les dispositions particulières du même acte. Ceci est exact, aussi bien quand le Trésor est créancier d'un supplément de droit, que lorsqu'il est débiteur d'un trop perçu. Ainsi, comme le disent les Rédacteurs du *Dictionnaire des Droits d'enregistrement* (n° 278), la demande en restitution d'un droit indûment perçu sur une disposition d'un acte, n'interrompt pas la prescription, à l'égard d'un droit indûment perçu sur une autre disposition. Il en est de même, en matière d'insuffisances ou d'omissions de perception. La Cour de Cassation l'a toujours décidé ainsi, spécialement, lorsque les héritiers d'un absent ont formé, dans les deux ans de l'acquittement des droits de succession, une demande en restitution fondée sur une erreur du tarif du Receveur, ils ne se sont pas recevables à se prévaloir de l'interruption résultant de la dite demande, au sujet d'une autre réclamation portant, non

plus sur le tarif, mais sur l'évaluation erronée d'une valeur héréditaire (Cassation, 8 décembre 1856). C'est l'application de la maxime : *Non fit interruptio de re ad rem.*

Il va de soi que cette règle devient inapplicable, lorsque la demande additionnelle, loin d'avoir un objet différent et indépendant de la première, se présente comme le développement et la suite de cette dernière. Dans ce cas, l'interruption de la prescription résultant de la demande principale peut être invoquée à l'appui de la demande subsidiaire. Il faut que la première contienne la seconde en germe, en principe. Le législateur a voulu restreindre les avantages de l'interruption aux sommes que le créancier a entendu sauvegarder, ou le débiteur, reconnaître. Mais, dans cette limite tracée par l'équité même, l'interruption est pleinement efficace. Ainsi, après l'enregistrement d'un échange immobilier dans lequel le Receveur crut apercevoir une vente dissimulée, la Régie requit l'expertise, tant des revenus que de la valeur vénale des biens ; pour ce motif, disait-elle dans sa requête, que les parties avaient paru déguiser sous une forme dubitative le paiement d'une soulte. Or, « cette « requête en expertise a interrompu la prescription, non « seulement à l'égard du supplément de droit de soulte « d'échange, qui pouvait être dû sur la plus-value constatée, « en supposant que l'acte fût un véritable échange, mais « encore à l'égard du droit de vente que l'Administration a « ensuite réclamé, au cours de l'instance sur la valeur entière « des biens transmis » (Cassation, 20 mars 1839 ; Rédacteurs, 279).

Ajoutons que la demande émanée de la Régie, pour un supplément de droit à elle dû, ne peut interrompre la prescription de l'action en restitution, qui pourrait compéter au

redevable débiteur du supplément ; et, à l'inverse, la demande en restitution formée par le contribuable ne saurait prolonger le délai biennal imparti à la Régie pour la réclamation des omissions ou insuffisances de perception.

L'instruction du 23 mars 1809 est formelle à cet égard : les délais édictés par la loi sont des délais fatals, qu'il est impossible de modifier. Vainement objecterait-on que la demande formée par l'une des parties a pour effet de remettre en question une liquidation de droits, dont la régularisation complète exige, non seulement l'encaissement des suppléments omis, mais aussi la restitution des excédents perçus. Cet argument ne saurait être accueilli ; il se heurte aux dispositions de la loi, qui n'attribue la force interruptive qu'à certaines procédures bien déterminées. Donc, en définitive, la demande reconventionnelle doit être exercée avant l'avènement du délai de la prescription, et l'on fait totalement abstraction, pour la fixation du point de départ, de l'interruption produite par la demande primitive.

Toutefois, la règle ci-dessus est étrangère au cas où la compensation légale a pu s'opérer entre les deux dettes : celle du Trésor et celle des redevables. « Dans ce cas, disent « les Rédacteurs (n° 283), la partie ne demande pas la resti- « tution d'un droit prescrit ; elle se borne à prétendre que la « compensation s'étant opérée de plein droit, il n'a jamais « été dû à l'Administration que la différence entre le droit « perçu en trop et le droit perçu en moins. »

## SECTION TROISIÈME

### Mode de calcul

Les règles du droit commun ne sont pas modifiées, en ce qui concerne le calcul des délais. Notamment, de ce que la loi ne tient compte que des jours pleins, et non des fractions de jour, il résulte que le *dies a quo* n'entre pas dans le calcul du délai. On a bien soutenu que l'article 25 de la loi de Frimaire dispose formellement que le *dies a quo* ne sera pas compris dans le calcul des délais de l'enregistrement, ce qui semblerait indiquer qu'il faudrait, *a contrario*, en tenir compte en toute autre circonstance. Mais l'article 25 ne paraît pas vouloir consacrer une dérogation aux règles habituellement suivies en matière fiscale. Il semble plutôt contenir une application de ces règles. Aussi, la Cour de Cassation, après avoir un instant compris à tort le *dies a quo* dans les délais, a abandonné définitivement cette jurisprudence, dans un arrêt du 3 mai 1854.

Quant au *dies ad quem*, il est toujours compris dans le délai, même s'il est férié. Il faut remarquer que la loi du 13 avril 1895, qui proroge au lendemain tous les délais de la procédure dont le dernier jour est férié, n'est pas applicable en matière d'enregistrement (Solution du 8 juillet 1899, *J. E.*, 25960).

# QUATRIÈME PARTIE

## *Des effets de la prescription.*

Il nous reste à examiner quels sont les effets de la prescription accomplie.

Ces effets sont plus étendus en droit fiscal qu'en droit civil. Lorsqu'un droit d'enregistrement est prescrit, le débiteur du droit est libéré comme s'il en avait effectué le paiement ; le créancier forclos n'a pas la possibilité de combattre la présomption irréfragable de libération par la preuve contraire. Arriverait-on à prouver le non-paiement de la dette, et même le débiteur reconnaîtrait-il lui-même qu'il ne s'en est pas acquitté, la prescription n'en demeurerait pas moins acquise. Car, en matière d'impôts, c'est non une simple présomption de paiement, mais un mode de paiement, une véritable monnaie.

En droit civil, au contraire, les courtes prescriptions se bornent à faire présumer l'acquittement de la dette. Mais, le créancier est recevable à prouver le contraire, s'il le peut ; les parties, au préjudice desquelles les courtes prescriptions se seraient accomplies, peuvent déférer le serment à leurs débiteurs sur le point de savoir s'ils se sont véritablement acquittés.

De ce que la prescription constitue, en droit fiscal, un mode de paiement résultant de la simple expiration d'un délai, et se produisant même en présence de la preuve du

défaut de libération, il ne résulte pas que le débiteur de la dette ne puisse renoncer au bénéfice de la prescription acquise, qui ne fait pas disparaître l'obligation naturelle. Nous avons vu, au début de notre étude, que le contribuable était recevable à renoncer à la prescription.

Mais quelle est l'étendue de ce droit de renonciation ? Admis sans conteste pour les droits simples, s'étend-il aux pénalités dues pour contravention aux lois sur l'enregistrement ? Peut-on renoncer à leur prescription ?

En droit commun, la renonciation à la prescription des peines est impossible. Le délai de réclamation expiré, il y a anéantissement complet de la peine, que le délinquant le veuille ou non. On ne peut donc renoncer à une prescription dont les effets extinctifs s'imposent irrésistiblement. Les peines, manifestation du droit de punir qui appartient à la société seule, sont destinées à un double but répressif et preventif : amender le contrevenant, éviter le retour des infractions par l'intimidation que la peine inspire. Or, il n'est pas besoin d'examiner longuement ce double but, pour constater qu'il est moral et non pécuniaire. Et, pour l'atteindre, la pénalité doit suivre de près l'infraction. Sinon, le but est manqué, et la société, n'ayant pas agi en temps utile, tient quitte le délinquant, qui ne peut renoncer au bénéfice de la prescription.

Ces règles sont-elles applicables, et dans quelle mesure, aux pénalités d'enregistrement ? Tout d'abord, ces dernières sont-elles de véritables peines ?

On s'accorde généralement à reconnaître aux pénalités d'enregistrement une double nature : ce sont, à la fois, des réparations pécuniaires d'un préjudice subi par le Trésor, et, de plus, des peines répressives. Leur destination est à la

fois financière et morale. « C'est ce qui explique, dit Fuzier « Herman, la différence du taux de l'amende, pour des « contraventions qui sont absolument de même nature. « Ainsi, le fait, par un notaire, d'avoir omis de présenter à « l'enregistrement deux actes, dans le délai prescrit, n'est « pas plus blâmable pour l'un de ces actes que pour l'autre. « La contravention est la même. Cependant, le notaire « pourra encourir, pour l'une, une simple amende de 10 fr., « et, pour l'autre, des droits en sus fort élevés. »

Or, si l'on prête aux pénalités d'enregistrement le double caractère pénal et pécuniaire dont nous parlons, il faut décider que, puisqu'elles rentrent, par certains côtés, dans la catégorie des peines véritables, les principes ci-dessus leur sont applicables : on ne peut pas renoncer à leur prescription. On ne saurait, en effet, admettre la renonciation, pour partie, dans les limites où la pénalité pourrait se présenter comme une réparation pécuniaire. On ne renonce pas partiellement ; du reste, il serait très difficile, pour ne pas dire impossible, de ventiler ce qui, dans l'amende, constitue la peine proprement dite, et ce qui, au contraire, représente une indemnité en argent.

L'impossibilité de renoncer à la prescription des pénalités serait admise, *a fortiori*, par les auteurs qui ne verraient, dans ces pénalités, que l'élément répressif, à l'exclusion de toute réparation civile.

Mais, à l'inverse, si l'on envisageait les pénalités comme de simples indemnités réparatrices, on aurait beaucoup plus de peine à expliquer l'impossibilité de renoncer à leur prescription, car elles se résoudraient en une dette pécuniaire, qui, devenant naturelle par l'avènement du délai, pourrait servir de fondement à une renonciation valable. Mais, hâtons-nous

d'ajouter que cette manière d'envisager les pénalités d'enregistrement n'a pas séduit les auteurs. Presque tous, nous le répétons, constatent dans ces pénalités un élément pénal qui, seul ou accompagné de l'élément pécuniaire, rend la renonciation impossible. On peut renoncer à la libération d'une dette d'argent ; on ne renonce pas à la libération d'une peine. La société et la loi sont seules juges en matière de pénalités.

Il nous reste à examiner une dernière question : Lorsque le Receveur est appelé à enregistrer un acte, dont les droits sont prescrits, quels sont les impôts à percevoir, en retour de la formalité ?

Cette difficulté a été diversement résolue.

Dans un premier système, on raisonne ainsi : Si le contribuable, délié, par la prescription, de l'obligation de payer les droits d'enregistrement sur un acte, présente néanmoins cet acte à la formalité, le Receveur doit procéder comme si les droits n'étaient pas prescrits, et, par suite, taxer la convention d'après sa nature même. A l'appui de cette théorie, on soutient que les tarifs des actes dépendent uniquement de leur nature ; de ce que la prescription a atteint les droits auxquels un acte donnait ouverture, peut-on conclure que la nature même de cet acte ait été modifiée, en quoi que ce soit ? Comme le dit M. Garnier (*Prescription*, 12905), la loi n'établit pas, pour le même acte, un droit, dans un cas, un autre droit, dans un autre. D'ailleurs, ajoute-t-on, le contribuable ne pourra être surpris de se voir réclamer la même somme, qui lui serait demandée si la prescription n'existait pas, attendu, dit-on, qu'en présentant volontairement l'acte à la formalité, le contribuable prouve qu'il entend renoncer à la prescription acquise à son profit.

« En vain, disent les Rédacteurs du Dictionnaire des Droits « d'enregistrement (*Prescription*, n° 235), prétendrait-on « que la prescription libère le débiteur, et équivaut à paie- « ment. Ce qui était prescrit dans l'espèce, c'est, non pas « précisément le droit auquel l'acte donnait ouverture, d'après « son contenu, mais l'obligation de faire enregistrer cet « acte, et, par cela même, l'amende encourue pour inac- « complissement de cette obligation. Mais l'acte, affranchi « de cette obligation par la prescription, n'en reste pas « moins un acte de vente (il s'agissait d'une vente, en « l'espèce), passible, suivant sa nature, lorsqu'il est soumis « à l'enregistrement, du droit édicté sur les ventes. Il en « résulterait, autrement, cette anomalie que, tandis qu'un « acte sous seing privé, portant vente de meubles et ayant « plus de trente ans d'existence, payerait à l'enregistrement « le droit proportionnel, le même acte ne donnerait lieu « qu'au droit fixe, s'il contenait, en outre, une clause por- « tant vente d'immeubles. »

Cette théorie se réclame, en outre : 1° d'un arrêt de la Cour de Bruxelles, du 7 février 1829 (Dalloz, n° 5443) ; 2° d'un jugement du Tribunal de la Seine, du 18 décembre 1844.

L'Administration paraît adopter l'opinion que nous venons d'exposer. C'est ce qui résulte d'une délibération du 3 février 1835. Toutefois, elle y apporte un tempérament. En cas de production en justice d'un acte, dont les droits sont prescrits, elle admet que, seul, le droit fixe est exigible, comme salaire de la formalité.

Elle a, en effet, acquiescé à un arrêt du 24 juin 1828, qui proclame la seule exigibilité du droit fixe, en cas de production en justice. « Attendu, dit la Cour, que l'effet de la prescription des droits de mutation dont ces actes étaient

susceptibles, ayant été d'éteindre l'action en paiement de ces droits, cette action éteinte n'a pas pu revivre par l'usage fait en justice de ces mêmes actes affranchis désormais, par une exception légale, des droits auxquels ils avaient été originairement soumis ; Attendu qu'il peut être suffisamment satisfait, en pareil cas, à la disposition prohibitive de l'article 23 de la loi de Frimaire, par l'enregistrement préalable des actes, moyennant le payement du simple droit fixe établi par l'article 68, § 1, n° 51, de la même loi ; qu'en jugeant le contraire et en déclarant passibles du droit proportionnel, par le seul effet de leur production en justice, des actes dont les droits de mutation étaient éteints, soit par la prescription biennale, conformément à l'article 61, soit, au moins, par la prescription trentenaire réglée par l'article 2262 du Code civil, le jugement attaqué a fait une fausse application de l'article 23, et violé l'article 21 de la loi de Frimaire, et l'article 2262 du Code civil. »

Mais, dans la théorie ci-dessus, la perception du droit fixe reste l'exception ; elle est restreinte au cas de production en justice. Dans tous les autres cas, c'est le droit corrélatif à la nature de l'acte qu'il faut percevoir, lorsque le dit acte est présenté à la formalité, après l'avènement de la prescr ption.

Ce système est catégoriquement repoussé par certains auteurs. Pour eux, un acte dont les droits sont prescrits, doit toujours être enregistré moyennant le droit fixe des actes innomés, ou même gratuitement (Wahl, t. II, p. 339). Ces auteurs soutiennent que des droits prescrits ne peuvent plus, par définition même, être exigés par la Régie. D'autre part, ils cherchent à démolir les arguments de la théorie adverse, exposée ci-dessus. On objecte, disent-ils, que la

prescription des droits dont un acte était passible, ne change pas la nature juridique de cet acte. Mais, dit M. Wahl (*ibid.*), la question est précisément de savoir si les droits établis sur les actes, à raison de leur caractère, sont applicables aux actes prescrits. On tourne dans un cercle vicieux. D'ailleurs, ajoutent ces auteurs, la thèse adverse fait fausse route, en prétendant que la présentation volontaire d'un acte à la formalité implique, chez le redevable qui présente le dit acte, renonciation à prescription. En effet, la renonciation est une action de désintéressement et de scrupuleuse intégrité, peu en rapport avec la nature humaine ; mieux vaut croire qu'en requérant la formalité, les parties ont entendu, non pas se libérer d'une dette naturelle, mais obtenir les avantages que peut procurer l'enregistrement des actes (date certaine, etc.).

En définitive, disent ces auteurs, après un examen réfléchi, il ne reste rien des arguments invoqués par la thèse exposée plus haut, à savoir que l'avènement de la prescription ne saurait modifier la perception des droits sur la nature des actes, si l'enregistrement est requis. D'après eux, nous le répétons, le seul droit à exiger serait le droit fixe, comme salaire de la formalité.

Dans une troisième théorie, on fait une distinction entre les actes assujettis à l'enregistrement dans un délai déterminé, et ceux qui y échappent. Pour les premiers, s'ils sont enregistrés après l'avènement de la prescription des droits, c'est le seul droit fixe qui est dû : l'acte est un acte innomé, au point de vue fiscal. Quant aux seconds, c'est-à-dire ceux qui ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé, ils restent passibles, même après la prescription, des droits auxquels les assujettit leur caractère juridique.

La raison de cette différence est ainsi donnée par les partisans de ce système : au cas d'un acte obligatoirement soumis à la formalité dans un certain délai, la Régie dispose d'une action en paiement contre les parties, pour le recouvrement des droits ; mais cette action fait totalement défaut dans le deuxième cas, soit quand les parties ne sont pas obligées de faire enregistrer leur acte dans un délai déterminé.

A notre avis, ce système ne résout pas la question. Car, lorsqu'un acte n'est pas de ceux qui doivent être formalisés dans un délai déterminé, il ne faut pas dire que la prescription ne modifie pas la perception sur la nature même de l'acte ; il faut dire que la prescription n'a pas commencé à courir. Pour cette catégorie d'actes, elle ne commence à courir que le jour où ils sont produits en justice, ou relatés, ou utilisés dans un acte public. Si l'une de ces deux circonstances, génératrices de la créance du Fisc, vient à se produire, nul doute que la Régie ait une action en paiement à exercer, et que la prescription commence à courir. Et, si les délais de cette prescription expirent, sans que l'action de la Régie ait été intentée, il faudra percevoir, lors de l'enregistrement ultérieur de l'acte, soit le droit afférent à sa nature, soit un droit fixe, soit zéro, suivant que l'on se rallie à l'une ou à l'autre des théories que nous avons exposées plus haut.

D'ailleurs, le système qui distingue entre les actes assujettis ou non à la formalité, dans un délai déterminé, aboutit à des conséquences au moins bizarres : les actes que la loi fiscale considère comme les plus importants, au point de vue de la perception de l'impôt, ne supporteront, après la prescription, qu'un droit fixe, ou bénéficieront même, suivant l'opinion de certains, d'une gratuité totale ; quant aux actes sur l'enregistrement desquels le Trésor ne compte pas, puisqu'il ne les assujettit pas à l'enregistrement, dans un

délai déterminé, ils resteraient passibles des taxes exigibles d'après leur caractère juridique. Cette différence ne se comprend pas aisément.

De plus, que décider lorsqu'une convention contient à la fois des clauses assujetties à la formalité dans un délai déterminé, et des clauses qui échappent à cette nécessité ? Les uns ont résolu la question, en disant que la présence d'une disposition exonérée de l'enregistrement obligatoire exonère l'acte tout entier des droits du tarif. D'autres estiment, au contraire, que la présence d'une disposition passible de la formalité suffit à justifier, en cas d'enregistrement, la perception de ces droits, même après la prescription (Wahl, p. 341, note 1).

Telles sont les opinions en présence. Dans la pratique, on applique actuellement le deuxième système ; après la prescription, l'acte devient, en droit fiscal, soit un acte innomé assujetti au droit fixe, quelle qu'en soit la nature ; soit un acte exempt d'enregistrement, que le Receveur doit formaliser gratuitement. Toutefois, la gratuité complète est généralement repoussée ; le droit fixe sera perçu pour que la formalité de l'enregistrement reçoive une rémunération légitime (Solution, 1er mai 1875 et 6 juillet 1893 ; *Revue de l'Enregistrement*, n° 595).

Nous ne mentionnons que pour mémoire une dernière théorie, qui n'a pas eu grand retentissement. Elle consiste à dire que la prescription acquise met obstacle à la perception des droits de mutation, mais n'empêche pas de percevoir le droit d'acte. Cette opinion pèche par la base ; car elle s'appuie sur une distinction qui est combattue par la presque unanimité des auteurs.

Nous nous rallions, quant à nous, à l'opinion des auteurs qui déclarent le droit fixe seul exigible sur un acte

présenté à la formalité, après les délais de la prescription. C'est là, croyons-nous, la solution la plus conforme aux principes qui régissent la matière ; car, si l'on soutient que l'acte, dont les droits sont prescrits, doit supporter, lors de sa formalisation, les mêmes taxes qui seraient dues en cas de non-prescription, on aboutit à dépouiller la prescription libératoire d'une grande partie de ses avantages pratiques, et même des effets réguliers que la loi a entendu attacher à son accomplissement. On objecte, il est vrai, que le débiteur, libéré par la prescription, est déchargé de l'obligation de soumettre l'acte à la formalité fiscale, ce qui constitue un avantage considérable pour lui. Mais que devient cet avantage si, voulant donner date certaine à son acte, ou prévenir les effets d'une perte possible de l'écrit, le contribuable présente l'acte à la formalité, et se voit dans la nécessité d'acquitter l'intégralité de l'impôt, liquidé d'après la nature de la convention, et sans égard à la prescription accomplie ? Ce contribuable serait dans une embarrassante alternative : il lui faudrait renoncer à faire enregistrer l'acte, et, par suite, se priver de toutes les garanties d'authenticité et de stabilité que procure la formalité de l'enregistrement ; ou passer outre et requérir l'enregistrement, mais à la condition de débourser une somme peut-être fort importante. C'est là, on l'avouera, une impasse désagréable.

On nous répond que la prescription libératoire a pour unique résultat de priver le Trésor de son action en paiement, de telle sorte que le contribuable ne pourrait être inquiété et forcé de faire enregistrer. Mais, si ce contribuable vient, de lui-même, présenter l'acte à la formalité, il ne saurait acquitter d'autre droit que le droit afférent à la nature juridique de son acte, pour ce motif que la formalité

ne peut jamais être effectuée que pour le même prix, quelle que soit l'époque où elle intervient.

Ce raisonnement aboutit à des conséquences au moins étranges, au point de vue juridique : l'action en recouvrement du droit serait anéantie dans les mains du Trésor ; mais le droit lui-même pourrait continuer à être acquitté. Avouons que cette distinction entre l'action et le droit qu'elle garantit est chose au moins nouvelle, arbitraire et subtile. Il nous paraît, au contraire, que le droit ne saurait survivre à l'action qui le garantit. La seule chose, nous l'avons vu, que la prescription laisse subsister, est une obligation naturelle, qui peut, il est vrai, servir de base à un paiement valable, de la part du débiteur, mais à la condition que ce dernier entende renoncer à la prescription. Or, ce n'est pas le cas d'une pareille renonciation que nous supposons ici.

En résumé, nous pensons que, lors de l'enregistrement d'un acte dont les droits sont prescrits, le Receveur ne peut percevoir que le droit fixe qui rémunérera la formalité.

La question véritablement délicate que le préposé aura à résoudre, en présence d'un acte à formaliser, sera de savoir si la prescription est réellement acquise au débiteur des droits. Et, pour la résoudre, il faudra distinguer entre les actes assujettis à l'enregistrement, dans un délai déterminé, et ceux qui n'y sont point soumis.

Pour les premiers, il y a lieu de sous-distinguer : s'ils sont authentiques (notariés, administratifs, judiciaires, extra-judiciaires), la prescription courra de leur date, qui est certaine. S'ils sont sous seing privé, la prescription courra du jour où la date sera devenue certaine par l'un des modes légaux.

Pour la seconde catégorie d'actes, c'est-à-dire ceux que leur nature n'assujettit pas à l'enregistrement dans un délai déterminé à compter de leur date, la prescription libératoire ne commencera à courir que le jour où ils auront été produits en justice, relatés dans un acte public, ou soumis à la formalité de l'enregistrement. C'est, en effet, l'une de ces trois circonstances qui autorise le Receveur à réclamer l'impôt sur un acte qui échappe, par sa nature, à la formalité obligatoire, dans un délai déterminé.

Lorsque le droit simple est atteint par la prescription, le droit en sus l'est également. L'accessoire ne survit pas au principal ; ceci est vrai, même si les agents n'ont pas été mis à même de découvrir la contravention passible de la pénalité.

Nous avons vu que la réciproque n'est pas vraie, et que la prescription du droit en sus n'entraîne pas celle des droits simples. Souvent, en effet, la durée et le point de départ diffèrent pour les uns et pour les autres.

« La prescription empêche également, dit M. Wahl, la « compensation entre la créance prescrite et une autre « créance née postérieurement à la prescription ; cela est « conforme au droit commun, d'après lequel la compensa- « tion suppose deux dettes exigibles. »

Vu, le président de la thèse :

Édouard JOURDAN.

Vu, le Doyen :

G. BRY.

Vu et permis d'imprimer :

*Aix, le 5 juin 1906.*

Le Recteur de l'Académie d'Aix,

BELIN.

# TABLE DES MATIÈRES


INTRODUCTION . . . . . IX

**PREMIÈRE PARTIE**

***Principes généraux***

SECTION I. — *La prescription libératoire existe en droit fiscal. Sa justification* . . . . . 1

SECTION II. — *Application à la prescription des droits d'enregistrement, des règles de droit commun.* . . 4

SECTION III. — *Caractères distinctifs des prescriptions des droits d'enregistrement. Justification des courts délais.* . . . . . 12

SECTION IV. — *Classification des prescriptions.* . . . . . 28

*A.* — Droits rectificatifs . . . . . 29

*B.* — Droits non rectificatifs, mais dont l'ouverture a pu être, néanmoins, connue de la Régie ou recherchée par elle. 34

*C.* — Certains Droits litigieux . . . . . 36

*D.* — Prescriptions de certaines taxes spéciales, créées depuis la loi de Frimaire . . . . . 38

*E.* — Prescriptions trentenaire et quinquennale . . . . . 38

**DEUXIÈME PARTIE**

***Étude successive des diverses prescriptions***

PREMIÈRE FAMILLE

**Droits rectificatifs**

SECTION I. — *Insuffisances de perception* . . . . . 39

§ I. — Insuffisances de perception provenant de la seule faute du Receveur. . . . . 39

§ II. — Insuffisances de perception impliquant une faute des parties . . . . . 84

Ces insuffisances se divisent en :

*A.* — Insuffisances d'évaluation. . . . . 84

*B.* — Omissions dans une déclaration de succession. . . 92

SECTION II. — *Excès de perception*. . . . . 99

Insuffisances de perception. . . . . 101

Excés de perception . . . . . 109

DEUXIÈME FAMILLE

**Droits non rectificatifs soumis à une prescription de courte durée**

SECTION I. — *Pénalités* . . . . . 114
SECTION II. — *Droits de mutations par décès, dus sur les successions non déclarées*. . . . . 135
SECTION III. — *Prescription des droits dus en matière d'assistance judiciaire*. . . . . 144
SECTION IV. — *Prescriptions de certaines taxes périodiques*. . 146

TROISIÈME FAMILLE

**Prescription de certains droits litigieux**

QUATRIÈME FAMILLE

**Prescription de certaines taxes créées depuis la loi de Frimaire**

1° Taxe de 4 0/0 sur le revenu. . . . . 157
2° Impôt sur les opérations de Bourse. . . . . 160
3° Taxe d'accroissement. . . . . 161
4° Droit de timbre sur les actions et obligations. . . . . 163
5° Droit de transmission. . . . . 164
6° Taxe de 6 francs par million créée par les articles 17 et 18 de la loi du 13 avril 1898. . . . . 164
7° Droit proportionnel spécial établi par la loi du 28 avril 1893. . . . . 165

CINQUIÈME FAMILLE

**Prescriptions du droit commun**

1° Prescription trentenaire. . . . . 166
2° Déchéance quinquennale. . . . . 169

**TROISIÈME PARTIE**

***Suspension et Interruption. — Mode de Calcul***

SECTION I. — *Suspension* . . . . . 172
SECTION II. — *Interruption* . . . . . 182
SECTION III. — *Mode de calcul* . . . . . 201

**QUATRIÈME PARTIE**

***Des Effets de la prescription*** 203

---

Marseille. — Imprimerie Marseillaise, rue Sainte, 39.